

ANALISIS FAKTOR - FAKTOR YANG MEMPENGARUHI INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK DI SURABAYA

Supriyati, Nurmala Ahmar, R. Wilopo

Abstrak

Financial statement reported by the management to the society is to make them able to assess the financial accountability of management and the company's ability to gain profit and the company's financial position. Generally, the society are still less informed about the job done by a certain profession, because of its complexity. However, they will appreciate any kind of job done by a certain profession whenever it really shows the standardised quality of their job. Thus, the society will be guaranteed that they can get the profitable service from such a profession. In connection with the description above, independency of public accountant is considered to be the important thing for creating the society's trust toward public accountants. Besides, it is also one of the factors for assessing the quality of auditing. In this case, there are three kinds of independency such as independency of attitude, performance, and expertise.

Kata Kunci : *financial statement, Independency, public accountant*

Profesi akuntan publik dikenal oleh masyarakat dari jasa audit yang disediakan untuk pemakai informasi keuangan. Berkembangnya profesi akuntan publik di suatu negara sejalan dengan berkembangnya perusahaan di negara tersebut. Jika perusahaan-perusahaan yang berkembang dalam suatu negara masih berskala kecil dan masih menggunakan modal pemiliknya sendiri untuk membelanjai usahanya, jasa audit yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik belum diperlukan oleh perusahaan-perusahaan tersebut. Begitu juga jika sebagian besar perusahaan masih berbadan hukum selain perseroan terbatas (PT) yang bersifat terbuka, jasa audit profesi akuntan publik belum diperlukan oleh masyarakat usaha.

Di perusahaan kecil yang berbentuk perusahaan perorangan laporan keuangan biasanya hanya disajikan untuk memenuhi kebutuhan pemilik perusahaan. Dalam kondisi semacam ini jasa audit profesi akuntan publik belum diperlukan, baik oleh para pemimpin perusahaan maupun oleh pihak luar perusahaan.

Di perusahaan berbadan hukum perseroan terbatas yang bersifat terbuka (PT terbuka), Laporan keuangan perusahaan ini disamping digunakan untuk keperluan manajemen perusahaan, juga dimanfaatkan oleh pemilik perusahaan untuk menilai pengelolaan dan yang dilakukan oleh manajemen perusahaan.

Independensi akuntan publik merupakan dasar masyarakat pada percaya profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi ini mencakup tiga aspek yaitu (1) Independensi sikap mental

(2) Independensi keahlian

Beban independen Serikat. LA Independen hubungan

amanya hu yang memp persaingan publik, (4) l

Sed penelitian y macam fak SUPRIYON

independen golongan perusahaan yang melip

Non Bank. Dalam peno independen hubungan

Klien, persa Ol

lakukan p sebagai sta pihak luar

akuntan pu pa saja y tingkat pen

ini peneli mengenai k sebagai da

para akunt daerah lain

METODE RANCAN

Tu penjelasan independe kan digu yaitu pen gambaran te tentu. IDENTIFI

(2) Independensi dalam penampilan, (3) Independensi dalam keahliannya.

Beberapa penelitian mengenai persepsi masyarakat terhadap independensi penampilan akuntan publik yang dilakukan di Amerika Serikat. LAVIN (1976) meneliti mengenai 3 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik yang meliputi (1) ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) jasa-jasa lain selain jasa audit, (3) lamanya hubungan dengan klien. SHOCKLEY (1981) meneliti 4 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik yang meliputi (1) persaingan antar akuntan, (2) Jasa konsultasi, (3) ukuran kantor akuntan publik, (4) lamanya hubungan dengan klien.

Sedangkan di Indonesia menurut pengetahuan penulis ada 2 penelitian yaitu JENNY FATMAWATI (1984) yang meneliti mengenai 3 macam faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. SUPRIYONO (1988) juga meneliti 5 faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik. Dalam penelitiannya dipilih 3 golongan responden yaitu akuntan publik sebanyak 48 orang, semua perusahaan yang "Go Public" di Indonesia, dan 48 lembaga keuangan yang meliputi BAPPEPAM, Bank Komersial, dan Lembaga Keuangan Non Bank dengan menggunakan *Analysis of Variance* (ANOVA). Dalam penelitian ini ditekankan pada 6 faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik yaitu ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, jasa lain, lamanya hubungan dengan klien, persaingan antar akuntan publik, ukuran KAP, dan *audit fee*.

Oleh karena itu, dalam beberapa penelitian yang telah dilakukan peneliti sebelumnya tampaknya independensi begitu penting sebagai standar mutu jasa akuntan publik yang akan ditawarkan ke pihak luar. Hal yang penting sekarang yang perlu diketahui oleh akuntan publik maupun pihak luar adalah mengetahui faktor-faktor apa saja yang mendasari independensi tersebut dalam penentuan tingkat pemberian pendapat atas kewajaran laporan keuangan. Karena itu penelitian ini dimaksudkan untuk dapat memberikan informasi mengenai hal tersebut. Penelitian ini difokuskan untuk daerah Surabaya sebagai daerah yang memiliki kantor akuntan publik tempat bernaung para akuntan publik yang bergerak dibidang auditing dibandingkan daerah lain di wilayah Jawa Timur ini.

METODE PENELITIAN

RANCANGAN PENELITIAN

Tujuan dari penelitian ini terutama ingin memperoleh penjelasan atau mengidentifikasi faktor-faktor apa saja yang mendasari independensi akuntan publik, karena itu rancangan penelitian yang akan digunakan dalam penelitian ini tergolong Penelitian Deskripsi, yaitu penelitian yang umumnya bertujuan untuk mendapatkan gambaran secara sistematis, faktual dan akurat terhadap suatu populasi tertentu.

IDENTIFIKASI VARIABEL DAN DEFINISI OPERASIONAL

Penelitian ini bertujuan untuk menentukan faktor-faktor yang mendasari independensi akuntan publik dalam menentukan tingkat

kewajaran laporan keuangan yang dilakukan melalui Analisis Faktor atas 24 variabel. Adapun faktor yang akan diteliti antara lain :

1. Independensi dalam kenyataan
2. Independensi dalam penampilan
3. Independensi dalam keahlian

Berikut ini akan dijelaskan mengenai faktor tersebut sebagai berikut:

1. **Faktor independensi dalam kenyataan**

Faktor ini merupakan salah satu sikap diri akuntan publik dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam pemeriksaan yang diukur berdasar pandangan akuntan publik sendiri. Faktor ini terdiri dari 4 variabel, antara lain : Kejujuran kenyataan, kebebasan menentukan prosedur pemeriksaan, dan kebebasan menentukan lingkup pemeriksaan.

2. **Faktor independensi dalam penampilan**

Faktor ini merupakan pandangan akuntan publik terhadap sikap penampilan akuntan publik yang ditunjukkan ke pihak luar yang bersangkutan dengan laporan keuangan. Faktor ini terdiri dari 1 variabel, antara lain : penyertaan modal, hubungan utang-piutang akuntan sebagai karyawan perusahaan, akuntan sebagai penjamin usaha, usaha bersama, kerjasama bisnis, penyusunan sistem akuntansi, Jasa pengendalian intern, hubungan pribadi, hubungan keluarga, fee atas jasa profesional, imbalan jasa akuntan, penerimaan barang atau jasa, pemberian barang atau jasa

3. **Faktor independensi dalam keahlian**

Seseorang dapat mempertimbangkan fakta dengan baik jika mempunyai keahlian mengenai audit atas fakta tersebut. Faktor ini merupakan pandangan akuntan publik terhadap kompetensi akuntan publik dalam mempertimbangkan fakta yang diauditnya. Faktor ini terdiri dari 6 variabel, antara lain : kecakapan profesional, pemakaian tenaga ahli, hubungan sesama akuntan, pengungkapan informasi relevan, kerahasiaan, dan pengiklanan.

TEKNIK SAMPLING

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh akuntan publik yang berkedudukan sebagai manajer atau partner dalam sebuah kantor akuntan publik. Menurut data di Sekretariat Ikatan Akuntan Publik, Departemen Akuntan Publik, jumlah Kantor Akuntan Publik sebanyak 180 buah yang tersebar di seluruh Indonesia. Dalam penelitian ini diambil sampel Kantor Akuntan Publik di wilayah Surabaya sebanyak 53 KAP atau 27% dari populasi. Alasan pemilihan sampel di wilayah Surabaya karena adanya keterbatasan dana penelitian dan tenaga peneliti.

PENGUMPULAN DATA

Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer, yaitu data yang diperoleh langsung dari penyebaran kuesioner kepada seluruh akuntan publik yang berkedudukan sebagai partner

dan manaje
Surabaya. Se
data yang te
interval me
penelitian y
salah satu b
parative Scal
interval.

Sela
yang berup
bemaung da
Sumber inte
Cara Pengu

Ada
digunakan, y

Kuesione
Inst
pertanyaan
variabel-var
penentuan k

Kisi-kisi V

Keterangan

Bagian A:
Identitas Re

Bagian B:
Dimensi Ke

Dimensi Per

Dimensi Ke

dan manajer dalam sebuah kantor akuntan publik di Kotamadya Surabaya. Sesuai dengan bentuk instrumen atau kuesioner yang dibuat data yang terkumpul berupa data diskrit, ordinal, dan interval. Data interval merupakan data yang diperoleh dari pengukuran variabel penelitian yang menggunakan Skala Likert. Skala Likert merupakan salah satu bentuk dari *Itemized Rating Scales* yang tergolong *Non-Comparative Scales* dan data yang diperoleh umumnya diasumsikan skala interval.

Selain data primer, peneliti juga menggunakan data sekunder yang berupa data dan informasi mengenai akuntan publik yang bernaung dalam sebuah KAP di Kotamadya Surabaya, serta didukung sumber internal berupa literatur dan buku pendukung.

Cara Pengumpulan Data

Ada tiga macam teknik dalam pengumpulan data yang digunakan, yaitu :

Kuesioner

Instrumen ini dilakukan dengan cara menyebarkan daftar pertanyaan kepada responden. Berikut ini kisi-kisi kuesioner untuk variabel-variabel yang mendasari independensi akuntan publik dalam penentuan kewajaran laporan keuangan.

Tabel 3.1.

Kisi-kisi Variabel-variabel Yang akan dilakukan Analisa Faktor

Keterangan	Variabel	Jumlah
Bagian A: Identitas Responden		7
Bagian B: Dimensi Kenyataan	Kejujuran Kenyataan Kebebasan menentukan prosedur Kebebasan menentukan lingkup Penyertaan modal Hubungan utang piutang	4
Dimensi Penampilan	Akuntan sbg karyawan perusahaan Akuntan sbg penjamin perusahaan Usaha bersama Kerjasama bisnis Penyusunan sistem akuntansi Penyusunan SPI Hubungan pribadi Hubungan keluarga Fee jasa profesional Imbalan jasa akuntan Penerimaan barang / jasa Pemberian barang / jasa	14
Dimensi Keahlian	Kecakapan profesional Pemakaian tenaga ahli Hubungan sesama akuntan Pengungkapan Informasi rahasia Kerahasiaan Pengiklanan	6

Berdasarkan kisi-kisi pada tabel diatas, kemudian disusun kuesioner dengan menggunakan skala penilaian dengan rentang skor 1 sampai dengan 7. Penskoran dilakukan sebagai berikut :

Sangat Tidak Setuju	(STS) , skor : 1
Tidak Setuju	(TS) , skor : 2
Kurang Setuju	(KS) , skor : 3
Netral	(N) , skor : 4
Agak Setuju	(AS) , skor : 5
Setuju	(S) , skor : 6
Sangat Setuju	(SS) , skor : 7

Sebelum alat ukur ini digunakan maka dilakukan uji coba alat ukur untuk menguji validitas dan reliabilitas dari alat ukur. Uji coba dilakukan pada 10 responden. Adapun uji validitas dan reliabilitas yang dipakai akan dijelaskan berikut ini :

b. Wawancara

Dilakukan dengan mengadakan tanya jawab secara langsung pada sebagian responden yang terkait dengan penelitian ini. Teknik ini dimaksudkan untuk mendukung kuesioner dan mendapatkan data serta informasi untuk penelitian.

c. Studi Kepustakaan

Teknik ini digunakan untuk mendapatkan data mengenai perusahaan dalam hal-hal lain yang diperlukan dalam penelitian melalui penelusuran studi pustaka.

TEKNIK ANALISIS

Dalam upaya mengolah data guna menarik kesimpulan penelitian peneliti menggunakan bantuan komputer melalui program SPSS7.5 (*Statistical Package For the Social Science*), sedang untuk tujuan analisis penelitian menggunakan Analisis Factor yang dirumuskan sebagai berikut:

$$X_i = A_{i1}F_1 + A_{i2}F_2 + A_{i3}F_3 + \dots + A_{im}F_m + V_iU_i$$

Dimana :

- X_i : Variabel ke-i yang distandardisasi
- A_{ij} : Koefisien regresi ganda yang distandardisasi dari variabel pada Common Factor j
- F : Common Factor
- V_i : Koefisien regresi ganda yang distandardisasi dari variabel pada Unique Factor i
- U_i : Unique Factor untuk variabel i
- M : Jumlah Common Factor

ANALISIS HASIL PENELITIAN

Pengujian Skala Pengukuran

Sebelum kuesioner disebarkan pada responden dilakukan uji coba kuesioner pada 10 Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya. Hal ini dilakukan agar kuesioner yang merupakan instrumen pengukuran benar-benar dapat mengukur sesuai dengan tujuan dari penelitian.

arena anali
maka uji alat
untuk meng
digunakan r

Dari
dari 24 perta
inggi yaitu s

ANALISIS II

seperti yang
pa yang mei
terhadap 24 y

Anal
apat dilakul
untuk mengu
atau populasi

$$H_0 = r = 0$$

$$H_1 = r \neq 0$$

Dari
dengan proba
ditolak, jadi d
variabel dalam
dilakukan.

Selai
mengenai ke
ukup layak

ANALISIS F

untuk meny
komponen u
faktor-faktor
itama akan c
faktor dapat

No	Nama F
1	Hubung
2	Hubung
3	Hubung
4	Hubung
5	Hubung
6	Hubung
7	Hubung
8	Hubung
9	Hubung
10	Hubung
11	Hubung
12	Hubung
13	Hubung
14	Hubung
15	Hubung
16	Hubung
17	Hubung
18	Hubung
19	Hubung
20	Hubung
21	Hubung
22	Hubung
23	Hubung
24	Hubung

Karena analisis faktor merupakan salah satu bentuk uji untuk validitas, maka uji alat ukur dilakukan sekaligus dalam analisis data. Sedangkan untuk menguji sejauh mana suatu alat ukur uji dapat diandalkan digunakan reliability analysis.

Dari analisis pengujian diperoleh 17 pertanyaan yang valid dari 24 pertanyaan yang ada, dan uji ini memiliki reliabilitas cukup tinggi yaitu sebesar 0,5498.

ANALISIS INTERKORELASI ANTAR VARIABEL

Seperti yang telah diuraikan bahwa untuk mengetahui faktor-faktor apa yang mempengaruhi independensi, akan dilakukan analisa faktor terhadap 24 variabel.

Analisis ini penting untuk menentukan apakah analisis faktor dapat dilakukan atau tidak. Untuk itu dilakukan *Barlett test of Sphericity* untuk menguji hipotesis bahwa variabel-variabel tidak berkorelasi dalam satu populasi.

$$H_0 = r = 0$$

$$H_1 = r \neq 0$$

Dari uji Barlett test of Sphericity diperoleh hasil $\chi^2 = 1345,652$ dengan probabilitas kesalahan (tingkat signifikan : 0.00) sehingga H_0 ditolak, jadi dapat disimpulkan bahwa ada interkorelasi antara variabel-variabel dalam satu populasi dengan demikian analisis faktor dapat dilakukan.

Selain itu hasil pengukuran Kaiser Meyer Olkin (KMO) mengenai kelayakan populasi menunjukkan hasil 0,620 yang berarti cukup layak sehingga analisis faktor dapat dipergunakan.

ANALISIS FAKTOR

Untuk menyarikan variabel-variabel digunakan metode analisis komponen utama (*Principal Component Analysis*) guna menentukan faktor-faktor yang menentukan independensi akuntan publik. Faktor utama akan dipertahankan dalam analisis. Hasil selengkapnya analisis faktor dapat dilihat pada tabel 5.3 berikut ini :

Tabel 5.3
Hasil Analisis Faktor

No Urut	Nama Faktor	nilai Eigen	Variasi Kum Total (%)	Variabel Pembentuk Faktor	Variabel Loading
1	Hubungan Bisnis (25,144 %)	4,526	25,144	Periklanan(V18) Kerjasama Bisnis(V17) Hubungan Utang Piutang (V06) Imbalan Jasa Akuntan (V11)	0,963 0,934 0,726 0,633
2	Hubungan Keluarga dan Pribadi (14,226 %)	2,561	39,371	Penyertaan Modal (V05) Hubungan Pribadi (V09) Hubungan Keluarga (V10)	0,900 0,886 0,696

3	Kecakapan Profesional (11,591 %)	2,086	50,961	Kecakapan Profesional (V14) Pemakaian Tenaga Ahli (V13)	0,893 0,760
4	Kebebasan (9,735 %)	1,752	60,696	Kebebasan menentukan Lingkup (V03) Kebebasan menentukan Prosedur (V04)	0,840 0,742
5	Kenyataan (8,138 %)	1,465	68,834	Penerimaan Barang atau Jasa (V 12) Kenyataan (V 02)	0,542 0,799
6	Pengungkapan Informasi (6,280 %)	1,130	75,114	Akuntan sebagai penjamin (V08) Pengungkapan Informasi (V 15)	0,686 0,878
7	Kejujuran (6,121 %)	1,102	81,234	Kerahasiaan (V16) Kejujuran (V01)	0,676 0,877

Sumber : Diolah dari hasil analisis

Dari tabel tersebut diatas dapat disimpulkan bahwa terdapat 17 faktor yang menentukan independensi akuntan publik. Jumlah faktor ini lebih besar dari yang diduga peneliti karena beberapa variabel yang tergabung dalam suatu faktor tertentu yang diduga peneliti memisah menjadi faktor tersendiri atau menggabung dengan faktor lain. Misalnya faktor kejujuran, kenyataan, kebebasan menentukan prosedur dan lingkup pemeriksaan yang diduga membentuk suatu faktor independensi dalam kenyataan justru memisah menjadi faktor tersendiri. Penjelasan selengkapnya dapat dilihat pada pembahasan

PEMBAHASAN

Analisis Faktor

Dari hasil analisis faktor dapat disimpulkan bahwa terdapat 17 faktor yang menentukan independensi akuntan publik. Adapun 17 faktor tersebut adalah :

1. Faktor Hubungan Bisnis / Usaha

Faktor ini dinamakan hubungan bisnis/usaha karena lebih menggambarkan adanya kepentingan keuangan yang cukup besar dalam perusahaan yang diauditnya. Nilai eigen faktor ini 4,526 sedangkan prosentase variasi yang dapat diterangkan adalah sebesar 25,144 %. Faktor ini dibentuk oleh variabel kerjasama bisnis (faktor loading sebesar 0,934), variabel periklanan (faktor loading sebesar 0,963), variabel hubungan utang piutang (faktor loading sebesar 0,726), variabel imbalan jasa akuntan (faktor loading sebesar 0,633). Dengan melihat besarnya nilai faktor loading variabel, maka variabel periklanan memiliki pengaruh yang paling kuat. Ini menunjukkan bahwa independensi akuntan publik harus benar-benar bebas dan tidak ada hubungannya dengan klien atau berusaha mengiklankan jasanya karena akan mempengaruhi citra dari pada seorang akuntan publik.

Akuntan publik diperlukan suatu keyakinan daripada klien dan berbagai pihak yang berkepentingan dengan Laporan Keuangan terhadap kualitas jasa audit dan jasa lainnya. Untuk menarik kualitas jasa tersebut bagi akuntan publik tidak boleh terlibat dalam usaha atau pekerjaan lain yang dapat menimbulkan pertentangan kepentingan, dan juga tidak dapat melakukan kerjasama bisnis dengan perusahaan klien atau dengan salah satu eksekutif atau pemegang saham utama yang dapat menimbulkan utang piutang

2. Hubungan pribadi dan keluarga

Faktor hubungan keluarga dan pribadi menggambarkan hubungan yang timbul karena keluarga sedarah atau karena perkawinan dapat menimbulkan kekurangan bahkan merusak independensi akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaannya. Nilai eigen faktor ini sebesar 2,561 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 39,371 %. Variabel yang membentuk faktor ini adalah hubungan pribadi (faktor loading sebesar 0,886) dan hubungan keluarga (faktor loadingnya sebesar 0,696) dan penyertaan modal (faktor loading sebesar 0,900). Hal ini menunjukkan bahwa sikap independensi akuntan publik (partner atau staff dari suatu kantor akuntan publik maupun tenaga profesional lainnya baik yang bekerja sepenuhnya maupun sebagai tenaga part timer) akan menjadi lemah atau rusak dengan adanya ikatan kepentingan keuangan atau hubungan usaha antara klien dengan anggota maupun dengan suami atau istri, anak-anak yang menjadi tanggungan, atau sanak keluarga yang tinggal bersama dalam satu rumah atau yang hidupnya masih ditanggung oleh anggota. Karena itu dalam memberikan pendapat terhadap kewajaran Laporan Keuangan klien yang diauditnya, akuntan publik harus bersikap independensi terhadap tujuan dan kepentingan klien, para pemakai Laporan Keuangan maupun diri mereka sendiri.

3. Faktor Kecakapan Profesional

Faktor ini dinamakan faktor kecakapan Profesional karena menggambarkan mengenai hal tersebut. Nilai eigen dari faktor ini sebesar 2,086 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 50,961%. Faktor ini dibentuk oleh variabel pemakaian tenaga ahli dan kecakapan profesional. Dengan melihat besarnya faktor loading dari variabel-variabel yang membentuk faktor tersebut, terlihat bahwa variabel kecakapan profesional memiliki pengaruh yang paling besar, diikuti oleh variabel pemakaian tenaga ahli. Bila dikaitkan dengan independensi akuntan publik dan kewajaran Laporan Keuangan, hal ini dapat dimengerti. Kode etik telah mengatur bahwa akuntan publik diwajibkan untuk memelihara dan meningkatkan kecakapan profesional, agar jasa yang dihasilkan senantiasa relevan dengan kebutuhan pemakai jasanya. Apabila dalam penugasan lain yang menyangkut selain bidang akuntansi dan auditing, maka akuntan publik boleh menggunakan tenaga ahli lain dalam menjalankan pekerjaannya tetapi hasil pekerjaan ahli tersebut merupakan tanggung jawab akuntan publik. Karena itu pemilihan dan peningkatan kecakapan

profesional dapat dilakukan melalui program pendidikan profesional berkelanjutan yang diselenggarakan oleh ikatan akuntan publik.

4. Faktor kebebasan

Faktor ini memiliki nilai eigen sebesar 1,752 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan oleh faktor ini sebesar 60,696 %. Faktor ini terbentuk oleh variabel kebebasan dalam menentukan prosedur (faktor loading sebesar 0,742), kebebasan dalam menentukan lingkup pemeriksaan (faktor loadingnya sebesar 0,840) dan penerimaan barang atau jasa (faktor loading sebesar 0,542). Dengan melihat besarnya faktor loading tersebut dapat disimpulkan bahwa variabel kebebasan dalam menentukan lingkup pemeriksaan mempunyai pengaruh yang paling besar. Hasil analisis ini menunjukkan adanya hubungan antara independensi penampilan dengan kebebasan akuntan publik dalam menentukan prosedur dan lingkup pemeriksaan. Standar auditing pada standar pekerjaan lapangan kedua mengatakan bahwa pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan. Artinya bahwa SPI harus dipahami melalui prosedur audit oleh para akuntan publik didalam melaksanakan auditnya. Dan prosedur audit maupun luas lingkup pemeriksaan harus ditentukan oleh akuntan publik bukan dari pemakai informasi. Oleh karena itu, adanya ketidakbebasan atau tekanan jelas mempengaruhi independensi akuntan publik terhadap apa yang sedang diperiksanya. Apalagi jika luas pemeriksaan tersebut disebabkan atas pemberian barang atau jasa dari klien yang diterima dengan syarat tidak wajar, yang tidak lazim dalam kehidupan sosial. Akuntan publik tidak boleh mendapat kerbatasan atas lingkup atau prosedur yang akan diperiksa karena hal tersebut akan mempengaruhi asersi yang dibuat.

5. Faktor kenyataan

Faktor ini menggambarkan tentang pemerolehan bukti atau fakta selama dalam pemeriksaan. Faktor ini terbentuk dari variabel akuntan publik sebagai penjamin dan variabel kenyataan. Nilai eigen dari faktor ini sebesar 1,465 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 68,834 %. Besarnya faktor loading dari variabel yang dapat membentuk faktor ini adalah untuk variabel penjamin 0,686 dan variabel kenyataan 0,799. Jadi kedua variabel tersebut mempunyai pengaruh yang cukup besar terhadap faktor kenyataan. Variabel akuntan penjamin yang semula diduga dalam satu kelompok dengan faktor hubungan bisnis, namun kenyataannya merupakan aspek penting tersendiri dari dimensi penampilan yang dapat mempengaruhi independensi akuntan publik. Dalam pemerolehan ini menggambarkan tentang pemerolehan bukti atau fakta selama dalam pemeriksaan sangat dipengaruhi oleh kedudukan akuntan publik dalam perusahaan sebab akan terjadi kecurangan dalam mengumpulkan bukti yang digunakan dalam Laporan Keuangan, maka perlu bagi pemakai

Laporan
dengar
akuntan
laporan
dengar
sesuai
sebab d
Hal ter
indepe

6. Faktor
Faktor
dari va
dari fa
diteran
terben
keraha
loading
keraha
profesi
publik
karyaw
inform
publik
selama
akuntan
diungk
Namun
harus
penug

7. Faktor
Faktor
yang c
faktor
meng
dalam
fakta y
paling
obyek
memp
pend
Obyek
akunt
profes
indep
merag
kewaj
Dari ha
yang men
kewajaran

Laporan Keuangan mengetahui hubungan antara akuntan publik dengan klien. Untuk itu sangat perlu diperhatikan independensi akuntan publik yang merupakan syarat mutlak bagi pemakai laporan keuangan. Jadi bila akuntan publik mempunyai hubungan dengan klien dikawatirkan pendapat yang diberikan tersebut tidak sesuai dengan kenyataan yang ada dalam perusahaan tersebut, sebab dipengaruhi hubungan akuntan publik dengan klien tersebut. Hal tersebut dikawatirkan akuntan publik tidak dapat bersikap independen lagi.

6. Faktor pengungkapan informasi

Faktor ini dinamakan pengungkapan informasi karena terbentuk dari variabel pengungkapan informasi dan kerahasiaan. Nilai eigen dari faktor ini sebesar 1,130 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 75,114 %. Faktor loading dari variabel yang terbentuk untuk variabel pengungkapan 0,878 dan variabel kerahasiaan 0,676. Variabel pengungkapan mempunyai faktor loading paling besar daripada kerahasiaan. Kewajiban menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugas profesionalnya ini tidak hanya merupakan kewajiban akuntan publik, namun juga merupakan kewajiban semua staff dan karyawan yang bekerja di kantor akuntan publik. Pengungkapan informasi rahasia klien menjelaskan tanggung jawab akuntan publik dalam menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh selama penugasan akuntan publik. Jadi informasi yang diperoleh akuntan publik selama ia menjalankan pekerjaannya tidak boleh diungkapkan kepada pihak ketiga kecuali atas izin kliennya. Namun jika hukum atau negara menghendaki, akuntan publik harus mengungkapkan informasi yang diperoleh selama penugasannya.

7. Faktor kejujuran

Faktor ini memiliki nilai eigen sebesar 1,102 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 81,234 %. Variabel ini mempunyai faktor loading sebesar 0,877 dan tidak ada variabel lain yang mengelompok dengan variabel kejujuran. Tampaknya kejujuran dalam diri akuntan publik dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemuinya dalam auditnya merupakan variabel yang paling dominan dalam dimensi kenyataan. Hal ini menyangkut obyektivitas akuntan publik yang harus bersikap jujur mempertimbangkan fakta seperti apa adanya, dan memberikan pendapat berdasarkan fakta yang seperti apa adanya. Obyektivitas itu sendiri erat hubungannya dengan independensi akuntan publik karena keduanya merupakan tulang punggung profesi akuntan publik. Tanpa adanya jaminan obyektivitas dan independensi profesi akuntan publik, masyarakat akan meragukan pendapat yang diberikan oleh akuntan publik atas kewajaran Laporan Keuangan Auditan.

Dari hasil analisis faktor menunjukkan bahwa terdapat tujuh faktor yang mendasari independensi akuntan publik dalam menentukan kewajaran Laporan Keuangan di Surabaya. Faktor tersebut berturut-

turut dari yang paling besar pengaruhnya (dilihat dari prosentase kontribusi setiap faktor) adalah sebagai berikut :

1. Hubungan bisnis sebesar 25,144 %
2. Hubungan keluarga dan pribadi sebesar 14,226 %
3. Kecakapan profesional sebesar 11,591 %
4. Kebebasan sebesar 9,735 %
5. Kenyataan sebesar 8,138 %
6. Pengungkapan informasi 6,280 %
7. Kejujuran sebesar 6,121 %

Karena faktor-faktor tersebut telah terbukti menentukan independensi akuntan publik di Surabaya, maka hal ini penting untuk diperhatikan para akuntan publik maupun para pemakai informasi keuangan dalam rangka menentukan kewajiban Laporan Keuangan yang disusun. Oleh karena itu pihak perusahaan atau pihak luar perusahaan dapat melihat ketujuh faktor diatas sebagai faktor utama yang menentukan independensi akuntan publik karena hal itu juga menentukan wajar atau tidaknya Laporan Keuangan yang diperiksanya.

KESIMPULAN

Berdasarkan pada pengujian statistik data penelitian dan didukung oleh uraian pembahasan, maka bagian ini akan memberikan kesimpulan hasil penelitian bahwa ada 7 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik di Surabaya yaitu faktor hubungan bisnis, hubungan keluarga dan pribadi, kecakapan profesional, kebebasan, kenyataan, pengungkapan informasi dan kejujuran dengan kriteria nilai eigen faktor lebih dari 1 dan persentase varians yang dapat diterangkan oleh keseluruhan faktor adalah sebesar 81,234%.

Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa :

1. Independensi dalam kenyataan yang diwakili oleh faktor kejujuran dan kenyataan menunjukkan bahwa obyektivitas akuntan publik mempunyai pengaruh yang besar atas independensi akuntan publik dan tanpa jaminan kejujuran maka masyarakat akan meragukan pendapat yang diberikan oleh akuntan publik.
2. Independensi dalam penampilan yang diwakili oleh faktor hubungan bisnis, hubungan keluarga dan pribadi menunjukkan bahwa akuntan publik diperlukan suatu keyakinan dari klien dan berbagai pihak yang berkepentingan atas independensi akuntan publik yang harus benar-benar bebas dan tidak ada hubungan dengan klien.
3. Independensi dalam keahlian yang diwakili oleh faktor kecakapan profesional, kebebasan dan pengungkapan informasi menunjukkan bahwa akuntan publik diwajibkan untuk memelihara dan meningkatkan profesionalnya agar jasa yang dihasilkan senantiasa relevan dengan kebutuhan pemakai jasanya.

REFERENSI

- Abdul Halim.1996, *Dasar-Dasar Prosedur Pengauditan Laporan Keuangan*. UPP. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Arens Alvin, 1998, *Auditing: An Integrated Approach*, Seventh Edition. Prentice Hall: Singapore

Bambang Su
Peme
Eka Noor As
Ikatan Akun
Ceta
Kell, Walter,
tion.
Mulyadi.199
Neighs Walt
Irvir
Sukrisno Ag
Supriyono, 1
Indo
Theodorus M
Publ

Bambang Sudibyo. 1981. *Tinjauan Dan Saran-Saran Mengenai Buku Norma Pemeriksaan Akuntan*. Yogyakarta: BPFE UGM.

Eka Noor Asmara, 1996, *Auditing*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.

Ikatan Akuntan Indonesia, 1994, *Standard Profesional Akuntan Publik*, Cetakan Ke-1, Bagian Yogyakarta: Penerbit STIE YKPN.

Kell, Walter, And William C. Boynton. 1992, *Modern Auditing*, Fifth Edition. New York:: John Willey And Sons Inc.

Mulyadi. 1999. *Auditing*, Edisi Ke-3. Yogyakarta: Penerbit YKPN.

Neighs Walter B. 1997, *Principles of Auditing*. New York: Richard D. Irvin Inc.

Sukrisno Agoes, 1997, *Auditing*. Jakarta: Lembaga Penerbit FE UI.

Supriyono, 1988, *Pemeriksaan Akuntan: Suatu Hasil Penelitian Empiris Di Indonesia*. Yogyakarta: BPFE.

Theodorus M. Tuanakaotta. 1979. *Auditing : Petunjuk Pemeriksaan Akuntan Publik*. Jakarta: LPFE UI

Analisis Pengaruh Pengalaman Akuntan pada Pengetahuan dan Penggunaan Intuisi dalam Mendeteksi Kekeliruan*

SRI SULARSO

Universitas Sebelas Maret

AINUN NA'IM

Universitas Gadjah Mada

Studies to explore superiority of experienced auditors' specific knowledge about atypical errors and irregularities than that of inexperienced auditors (e.g., students') are still rare. The studies also have possible selection bias because they did not recognize the intention of student subjects in auditing profession. This experiment, expanding Tubbs's work (1992), attempts to incorporate the intention factor as a covariate for comparing experienced Vs. inexperienced auditors' knowledge about errors and irregularities, and includes auditors' use of intuition as another factor affecting the auditors' knowledge.

This study used 35 experienced auditors and 35 students as subjects in the experiment. The subjects were asked to use unconstrained free recall method to list errors and irregularities. The results indicate that there are no differences between experienced auditors and students with respect to their amount of knowledge about the number of different types of errors and irregularities, the accuracy of knowledge, and the knowledge of atypical errors and irregularities. Relatively new and different social and economic environment of auditing profession in Indonesia (from those of the developed countries), and the validity of the instrument may explain the results.

Keywords : Experience, Expertise, Knowledge, Intuition

1. Pendahuluan

Pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, sehingga pengalaman dimasukkan sebagai salah satu persyaratan dalam memperoleh

ijin menjadi akuntan publik (SK Menkeu No. 43/KMK.017/1997). Namun penelitian tentang pengaruh pengalaman kerja akuntan pemeriksa pada pengetahuan akuntan pemeriksa (terutama mengenai jenis kekeliruan tak lazim) belum banyak dilakukan.

Kelebihan pengetahuan akuntan berpengalaman dijelaskan antara lain oleh Tubbs (1992). Menurut Tubbs pengetahuan mahasiswa sebagai subyek pengganti akuntan tak berpengalaman memiliki pengetahuan *auditing* yang seragam. Sebaliknya akuntan pemeriksa berpengalaman akan memperlihatkan adanya *experiential learning* melebihi pengetahuan mahasiswa. Lebih dari sekedar kedudukan mahasiswa, Davis et al. (1997) mengungkapkan terdapat perbedaan pengetahuan *auditing* antara mahasiswa akuntansi yang berminat bekerja pada kantor akuntan publik (KAP) dengan yang tidak. Penelitian ini dimaksudkan untuk mengembangkan penelitian Tubbs (1992) dalam dua hal. Pertama penelitian ini memasukkan variabel minat karier mahasiswa untuk menjadi akuntan pemeriksa, dan kedua penelitian ini memasukkan variabel penggunaan intuisi akuntan pemeriksa. Variabel intuisi dipandang penting karena intuisi merupakan cerminan kemampuan *schemata* seorang ahli yang belum pernah dilakukan dalam penelitian *auditing* sebelumnya.

Bagian makalah berikutnya akan disajikan dalam empat bagian. Bagian kedua menguraikan tinjauan pustaka yang relevan dan hipotesis yang akan diuji. Bagian ketiga mengemukakan metode penelitian. Bagian keempat menjelaskan hasil penelitian, dan bagian terakhir memaparkan pembahasan temuan penelitian dan kesimpulan.

2. Tinjauan Pustaka dan Hipotesis

Penelitian ini menganalisis pengaruh pengalaman akuntan pada kemampuan pemeriksa untuk menemukan jenis kekeliruan, ketelitian dalam identifikasi butir informasi, identifikasi kekeliruan yang tidak lazim, dan penggunaan intuisi. Penjelasan lebih lanjut tentang hubungan tersebut diuraikan secara lebih rinci di bagian berikut ini.

2.1. Pengaruh Pengalaman Pada Kemampuan Pemeriksa Dalam Mengidentifikasi Jumlah Jenis Kekeliruan

Pengetahuan mengenai kekeliruan diperlukan untuk memenuhi standar pekerjaan lapangan sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) No. 01, bentuk laporan audit standar yang baru sesuai dengan SPAP No. 29, dan SPAP No. 32 paragraf 05 dan 06. SPAP yang disebut terakhir ini menjelaskan bahwa akuntan pemeriksa memiliki tanggung jawab untuk mendeteksi kekeliruan dan ketidak beresan (untuk selanjutnya hanya disebut kekeliruan).

Pengetahuan akuntan pemeriksa tentang kekeliruan diawali dari perolehan informasi semaksimal di perguruan tinggi tingkat strata I (S1) melalui membaca buku bacaan dan mengikuti kuliah *auditing*. Pengetahuan akuntan pemeriksa mengenai kekeliruan akan semakin berkembang selepas yang bersangkutan lulus dari S1. Faktor-faktor yang diperkirakan mempengaruhi perkembangan pengetahuan akuntan pemeriksa itu adalah pengalaman audit, diskusi mengenai audit dengan rekan sekerja, pengawasan dan *review* pekerjaan oleh akuntan pemeriksa pengawas, program pelatihan, tindak lanjut perencanaan audit, dan penggunaan pedoman audit.

Pengetahuan akuntan pemeriksa tentang kekeliruan semakin berkembang karena pengalaman kerja. Namun ini tidak untuk semua aspek pengetahuan tentang kekeliruan dalam lingkungan audit.

* Artikel ini mula-mula adalah tesis S2 penulis pertama, dengan penulis kedua sebagai pembimbing, yang telah ditolak dan diundikan kembali oleh kedua penulis.

melalui pengalaman memeriksa laporan keuangan saja adalah terbatas. Juga, akuntan dengan tingkat pengalaman yang sama ternyata mempunyai pengetahuan yang sangat berbeda tentang sebab dan konsekuensi kekeliruan. Namun, Libby dan Frederick (1990) menemukan hasil yang berbeda. Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa pengalaman pemeriksaan dapat meningkatkan pengetahuan pemeriksa tentang sebab dan konsekuensi kekeliruan dalam suatu siklus transaksi.

Dalam hal pengalaman, penelitian-penelitian di bidang psikologi yang telah dikutip oleh Jeffrey (1992) telah dilakukan oleh Hayes-Roth dan Hayes-Roth (1975), Hutchinson (1983), dan Murphy dan Wright (1984) yang memperlihatkan bahwa seseorang dengan lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai frekuensi relatif peristiwa-peristiwa.

Penerapan dan pengembangan penelitian masalah pengalaman ini dalam bidang auditing juga mengungkapkan hasil yang serupa. Butt (1988) mengungkapkan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman membuat judgment frekuensi relatif yang lebih baik dalam tugas-tugas profesional ketimbang akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Demikian pula, Frederick (1991) mendokumentasikan bahwa jumlah komponen pengendalian yang disebut (recall) oleh akuntan pemeriksa yang berpengalaman lebih banyak dibanding yang disebut oleh mahasiswa; dan Marchant (1989) menemukan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman mampu mengidentifikasi secara lebih baik mengenai kesalahan-kesalahan dalam review analitik.

Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa akuntan pemeriksa berpengalaman memperlihatkan pengetahuan yang lebih lengkap mengenai kekeliruan-kekeliruan laporan keuangan dan menghasilkan jumlah yang lebih banyak mengenai hipotesis penjelasan yang teliti. Sedangkan Libby et al. (1985) berargumentasi bahwa akuntan berpengalaman memberikan penjelasan yang masuk akal lebih banyak, penjelasan yang kurang masuk akal tentang kekeliruan dalam pos-pos keuangan lebih sedikit, dan mampu menggolongkan kekeliruan-kekeliruan berdasarkan tujuan audit dan struktur sistem akuntansi yang melandasinya.

Penelitian di atas menunjukkan konsistensi pengaruh pengalaman terhadap pengetahuan pemeriksa. Seperti telah ditunjukkan oleh Tubbs (1992) secara lebih rinci, kalau seorang akuntan lebih berpengalaman, maka: (1) akuntan pemeriksa menjadi sadar terhadap lebih banyak kekeliruan-kekeliruan, (2) akuntan pemeriksa memiliki salah pengertian yang lebih sedikit tentang kekeliruan-kekeliruan, (3) akuntan pemeriksa menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang lebih tidak lazim, dan (4) hal-hal yang terkait dengan penyebab kekeliruan seperti departemen tempat terjadi kekeliruan dan pelanggaran, dan tujuan pengendalian internal menjadi relatif lebih menonjol. Tubbs (1992) juga mengungkapkan hasil yang konsisten mengenai hasil-hasil penelitian sebelumnya bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman mampu mengingat lebih banyak kekeliruan-kekeliruan dan lebih sedikit jumlah kesalahan-kesalahan yang dilakukan. Akuntan pemeriksa berpengalaman juga mengingat lebih banyak kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim.

Penelitian tentang pengalaman pemeriksa di atas kebanyakan menggunakan mahasiswa untuk proksi akuntan belum berpengalaman. Mahasiswa dianggap belum berpengalaman dan mempunyai pengetahuan yang homogen. Davis et al. (1997) melihat adanya kelemahan asumsi mengenai keseragaman pengetahuan mahasiswa dan posisi mahasiswa sebagai pengganti subyek akuntan tak berpengalaman dalam penelitian tersebut. Berdasarkan dugaan ini Davis et al. mengusulkan variabel minat mahasiswa pada profesi akuntan publik sebagai penjabar perbedaan pengetahuan mahasiswa tentang kekeliruan. Mereka menduga bahwa mahasiswa akuntansi yang berminat bekerja pada kantor akuntan publik (KAP) memiliki pengetahuan pemeriksaan (dan dengan demikian tentang kekeliruan) yang lebih tinggi dibanding pengetahuan mahasiswa yang tidak

Berdasar ulasan di atas penelitian ini mengajukan hipotesis:

- H₁: Jumlah jenis kekeliruan yang diketahui oleh akuntan pemeriksa berpengalaman lebih banyak dari pada yang diketahui oleh akuntan pemeriksa belum berpengalaman, jika minat akuntan pemeriksa belum berpengalaman untuk bekerja sebagai akuntan pemeriksa lebih kecil.

2.2 Pengaruh Pengalaman terhadap Ketelitian

Masalah penting faktor pengalaman akuntan berkaitan tingkat ketelitian akuntan. Weber dan Crocker (1983) menunjukkan bahwa peningkatan pengalaman menghasilkan struktur daya penggolongan yang lebih teliti dan lebih rumit. Dengan memakai subyek analisis keuangan, Whitecotton (1996) mengungkapkan bahwa pengalaman memiliki dampak positif terhadap ketelitian. Analisis keuangan yang berpengalaman memiliki daya (komponen ketelitian *forecast*) yang lebih baik dan penyebaran (komponen ketelitian *forecast*) yang lebih rendah daripada yang belum berpengalaman. Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan (Davis 1996). Dengan demikian, konsep kekeliruan oleh akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi lebih pasti dan kemampuan untuk menentukan apakah kekeliruan-kekeliruan tertentu terjadi dalam siklus tertentu kemungkinan besar meningkat sejalan dengan peningkatan pengalaman. Libby dan Frederick (1990) melaporkan hasil yang selaras dengan perkiraan ini.

Berdasarkan ulasan ini dan temuan Davis et al. (1997) penelitian ini mengajukan hipotesis:

- H₂: Ketelitian akuntan pemeriksa berpengalaman tentang kekeliruan lebih tinggi dari pada ketelitian pengetahuan tentang kekeliruan akuntan pemeriksa belum berpengalaman, jika minat akuntan pemeriksa belum berpengalaman untuk bekerja sebagai akuntan pemeriksa lebih kecil.

2.3 Pengaruh Pengalaman Pada Pengetahuan Kekeliruan yang Tak Lazim

Pengalaman juga berpengaruh pada pengetahuan akuntan mengenai kekeliruan yang tak lazim. Mervis dan Pani (1980), Mervis dan Rosch (1981), dan Nelson dan Nelson (1978) menunjukkan bukti-bukti bahwa faktor-faktor yang terlazim dalam sebuah kategori adalah yang dipelajari pertama kali dan lebih sering diungkapkan kembali. Dengan demikian, semakin banyak pengalaman seseorang, semakin banyak faktor-faktor yang tidak lazim yang dapat diungkapkan kembali. Konsisten dengan bukti-bukti ini, Tubbs (1992) menunjukkan dari salah satu hasil penelitiannya bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim.

Hastie (1981) menjelaskan mengenai masalah yang tidak lazim ini dengan "model elaborasi perhatian." Model ini menganggap bahwa lebih banyak sumber kognitif yang dialokasikan pada informasi yang menyimpang dari "schema." Oleh karena penyimpangan-penyimpangan ini sulit untuk dihubungkan dengan schema, alokasi tambahan sumberdaya kognitif diperlukan yang akhirnya menghasilkan suatu kenaikan perhatian, kedalaman pengulangan atau keluasan elaborasi konseptual, atau dalam jumlah asosiasi informasi menyimpang tersebut dengan butir-butir informasi yang lain. Alokasi sumber kognitif yang lebih banyak pada penyimpangan-penyimpangan dari schema menghasilkan jejak-jejak ingatan yang lebih kaya, lebih tahan lama, dan lebih mudah diungkap (*retrievable*).

Berdasarkan argumentasi di atas Hasti menyimpulkan bahwa probabilitas penyebutan (*recall*) sebuah butir (informasi) adalah fungsi dari jumlah hubungan yang dimilikinya dengan butir-butir informasi yang lain. Selanjutnya, karena informasi yang tidak lazim relatif lebih sulit untuk dipahami daripada informasi yang lazim, maka informasi tak lazim akan disimpan dalam ingatan kerja (*working memory*) untuk waktu yang lama. Selama waktu ini, seseorang diasumsikan mengungkapkan tambahan informasi dari ingatan jangka panjang dalam upaya untuk lebih memahami sepenuhnya terhadap informasi tak lazim. Ketika lebih banyak informasi yang tersimpan sebelumnya dipanggil dan berhubungan dengan informasi tak lazim dalam ingatan kerja, jejak-jejak jalinan hubungan tambahan berkembang. Ketika berlangsung pengolahan elaboratif internal ini, informasi tak lazim menjadi semakin terjalin dengan potongan-potongan informasi yang lain, yang membuatnya lebih mudah diungkap dan lebih mudah dipanggil dari pada butir-butir yang lazim.

Choo dan Trotman (1991) mengutip pernyataan Alba dan Hutchinson bahwa peningkatan ketelitian penyebutan butir-butir informasi yang tak lazim dibanding yang lazim seharusnya berlaku untuk para ahli karena mereka lebih sensitif terhadap ketidakselarasan. Fiske et al. (1983) menemukan bukti yang konsisten dengan pernyataan ini yaitu para ahli memanggil kembali butir tak lazim lebih banyak daripada butir yang lazim.

Atas dasar ulasan ini dan temuan Davis et al. (1997) penelitian ini mengemukakan hipotesis:

H₃: Pengetahuan tentang kekeliruan yang tak lazim yang dimiliki akuntan pemeriksa berpengalaman lebih banyak dari pada pengetahuan tentang kekeliruan akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman, jika minat akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman untuk bekerja sebagai akuntan pemeriksa lebih kecil.

2.4 Pengaruh Pengalaman terhadap Penggunaan Intuisi

Pengalaman juga berpengaruh pada tingkat penggunaan intuisi individu dalam mengambil keputusan. Intuisi merujuk pada kemampuan untuk memberi kode, menyortir, dan mengakses kebermaknaan atau relevansi hasil keputusan masa lalu secara efisien (Agor 1989). Intuisi bukan merupakan suatu daya kognitif yang terlahir atau kemampuan yang digunakan sesuai kehendak (*discretionary*), melainkan suatu kemampuan belajar dari pengalaman. Ketika para pembuat keputusan menggunakan intuisi, mereka mengalami suatu proses yang otomatis dan secara tidak sadar mengambil keputusan berdasar struktur kognitif, *schemata* atau *heuristics* yang dibentuk melalui pengalaman (Hitt dan Tyler 1991).

Di bidang profesi akuntan publik, Gibbins (1984) secara tidak langsung mengajukan proposisi bahwa akuntan publik yang lebih berpengalaman akan mengembangkan preferensi alternatif pendapat yang lebih cepat (hampir otomatis untuk tugas yang bersifat rutin) dibanding akuntan yang belum berpengalaman karena efisiensi pemanfaatan struktur memori yang tersimpan dalam ingatan jangka panjang. Oleh karena itu, intuisi merupakan suatu bentuk pengalaman yang dapat dimanfaatkan oleh seseorang sebagai alat bantu untuk pengambilan keputusannya. Berdasarkan uraian literatur ini kami mengajukan hipotesis:

H₄: Penggunaan intuisi akuntan pemeriksa yang berpengalaman lebih banyak dibanding penggunaan intuisi akuntan yang belum berpengalaman.

3. METODE PENELITIAN

3.1 Subyek Eksperimen

Subyek yang digunakan dalam eksperimen ini terdiri dari 35 akuntan pemeriksa berpengalaman dari KAP di Solo dan Jakarta dan 35 mahasiswa akuntansi S1 (strata 1) di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surakarta (UNS) yang sedang kuliah *Auditing II* menggantikan akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Subyek diminta mengerjakan eksperimen yang memakan waktu kurang lebih 25 menit. Setelah selesai, subyek diberi pertanyaan secara lebih rinci tentang eksperimen, diberi waktu dan kesempatan untuk bertanya, dan mengisi data demografi.

3.2 Instrumen Eksperimen

Instrumen pengumpulan data tentang jumlah pengetahuan dari subyek memakai instrumen yang telah digunakan oleh Tubbs (1992). Dengan instrumen tersebut subyek diberi tugas penyebutan kembali secara bebas (*an unconstrained free recall task*) jenis kekeliruan dalam proses pelaporan keuangan. Sebagaimana diutarakan oleh Tubbs, instrumen ini telah banyak digunakan untuk mengukur ingatan individu dalam pengambilan keputusan (Lihat Lampiran A).

Subyek diberi waktu 15 menit untuk menyebutkan macam kekeliruan-kekeliruan sesuai penyebutan sebanyak mungkin yang dapat terjadi dalam siklus penerimaan-penjualan-piutang dari suatu perusahaan pedagang besar atau perusahaan manufaktur. Setiap macam kekeliruan yang disebutkan subyek dicocokkan dengan daftar kekeliruan dari Tubbs (1992) oleh peneliti. Seorang rekan dosen yang telah lulus S-2. Tidak seperti daftar Tubbs (1992) yang berjumlah 41 macam kekeliruan, data yang terkumpul dalam penelitian ini adalah sebanyak 41 macam kekeliruan yang terdiri 37 macam kekeliruan sesuai daftar dari Tubbs (1992) dan 4 macam kekeliruan tambahan dari dua penilai data. Masing-masing penilai ini melakukan pencocokan secara independen untuk reliabilitas antar penilai dengan memakai teknik yang diulas oleh Azwar (1986) adalah *percent agreement*. Selanjutnya, ke dua penilai melakukan pembahasan terhadap butir-butir yang tidak cocok yang dicapai kesepakatan penilaian. Data yang dipakai analisis adalah data hasil kesepakatan dua penilai.

Instrumen penggunaan intuisi merupakan hasil modifikasi instrumen Wally dan Baum dengan berlandaskan pemahaman atas konsep penggunaan intuisi dari Agor (1989). Instrumen berupa kasus pendeteksian gejala terjadinya kekeliruan diambil dari Boynton dan Kell (1989). Pendeteksian dilakukan dalam keadaan: (1) kekurangan waktu untuk analisis yang ekstensif, (2) kekurangan informasi untuk keputusan rasional yang sebenarnya, (3) tersedia beberapa alternatif yang masuk akal dan harus dipilih salah satunya (lampiran B). Instrumen ini telah digunakan sebanyak 3 kali. Uji coba pertama dan kedua dilakukan kepada 14 dan 4 mahasiswa S2 Akuntansi Universitas Gadjah Mada (UGM). Uji coba ketiga dilakukan kepada 5 dosen jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi UNS.

Subyek diminta memberi jawaban pada sebuah kasus pendeteksian gejala terjadinya kekeliruan, kemudian mengisi tanggapan kejelasan identifikasi (JLS), kecepatan identifikasi (JES) dan persepsi penggunaan intuisi (INTU) mengenai kasus tersebut dalam waktu maksimum 15 menit. Lama waktu tersebut didasarkan pada rata-rata waktu pengisian responden terhadap instrumen Wally dan Baum (1994) yang terdiri dari 6 kasus dengan waktu 45 hingga 60 menit.

Validitas 3 butir pertanyaan ini diuji dengan mengkorelasikan skor tiap pertanyaan dengan total skor 3 pertanyaan (Ancok 1987). Korelasi Spearman antara skor variabel JLS, WKT, dan INTU dengan skor total ke tiga variabel tersebut setelah dikoreksi karena sedikitnya butir pertanyaan (Ancok 1987) menghasilkan nilai validitas yang rendah yaitu $\rho_{JLS} = 0,325$; $\rho_{WKT} = 0,404$; $\rho_{INTU} = 0,331$.

Koefisien reliabilitas (\forall) untuk tiga butir pertanyaan penggunaan intuisi hanya sebesar 0,2178. Disamping karena sedikitnya jumlah butir pertanyaan, rendahnya \forall diduga karena rendahnya korelasi antar butir pertanyaan. Korelasi antara variabel JLS dengan INTU adalah -0,03, antara JLS dengan WKT adalah 0,12, dan antara INTU dengan WKT adalah 0,16. Dengan mengeluarkan kombinasi variabel JLS dan INTU yang berkorelasi negatif, tingkat \forall untuk butir JLS dan WKT adalah 0,21, sedangkan gabungan butir INTU dengan WKT menghasilkan \forall sebesar 0,27.

3.3 Pengukuran Variabel

Variabel pengalaman dalam penelitian ini merupakan variabel independen. Terdapat variasi pengukuran terhadap variabel pengalaman yang telah dipakai para peneliti. Variabel pengalaman akuntan pemeriksa biasa diukur dengan ukuran ordinal, jenjang jabatan, tahun pengalaman, dan gabungan jenjang jabatan dengan tahun pengalaman. Untuk mendapatkan jumlah subyek akuntan pemeriksa berpengalaman yang cukup, dalam penelitian ini ukuran akuntan pemeriksa yang berpengalaman diambilkan akuntan pemeriksa minimal yang berpengalaman mengaudit minimum 2 tahun seperti yang digunakan oleh Nelson (1993) atau minimal yang berjabatan sebagai staf akuntan pemeriksa.

Konsep jumlah isi pengetahuan sebagai variabel dependen diukur dengan tiga macam ukuran. Pertama, ukuran yang dipakai oleh Frederick dan Libby (1986), Ashton (1991), dan Tubbs (1992) yang berupa jumlah atau frekuensi kekeliruan yang disebutkan subyek secara benar dan tidak merupakan pengulangan penyebutan (KLR). Frekuensi penyebutan kekeliruan ini dimanfaatkan sebagai ukuran pengganti (*surrogate*) jumlah penyebutan yang diketahui, dan dapat dikatakan sebagai suatu pengganti yang layak karena jumlah penyebutan yang diungkapkan dipandang berkaitan langsung dengan jumlah yang diketahui. Ukuran pertama ini digunakan untuk mengukur variabel dependen dalam hipotesis pertama.

Kedua, ukuran ketelitian pengetahuan yang digunakan oleh Tubbs (1992) berupa perbandingan jumlah penyebutan macam kekeliruan yang dinilai tidak benar dengan jumlah total penyebutan kekeliruan yang bukan merupakan pengulangan penyebutan untuk setiap subyek (RASIO). Ukuran kedua ini digunakan untuk mengukur variabel dependen dalam hipotesis kedua.

Ketiga, ukuran pengetahuan tentang jenis kekeliruan yang tidak lazim sebagai variabel dependen dalam hipotesis 3 memakai ukuran dari Chon dan Trotman (1991) dan Tubbs (1992). Pengetahuan tentang jenis kekeliruan yang tidak lazim bagi seorang subyek diukur dengan skor dominansi terkecil di antara skor-skor dominansi jenis kekeliruan yang disebutkan subyek (DOMIN). Dominansi jenis kekeliruan ditentukan dari frekuensi penyebutan untuk setiap jenis kekeliruan oleh semua subyek dibagi dengan jumlah subyek. Frekuensi penyebutan macam kekeliruan ini dapat dilihat dalam tabel 1. Untuk memperkuat hasil analisis dipakai pula ukuran alternatif terhadap pengetahuan tentang jenis kekeliruan tak lazim berupa nilai rata-rata dominansi jenis kekeliruan (RDOMIN). Nilai ini ditentukan dari jumlah skor dominansi jenis kekeliruan yang disebut subyek dibagi dengan jumlah jenis kekeliruan yang disebut subyek.

TABEL 1

Macam dan Frekuensi Kekeliruan yang Disebut Subyek

No	Macam Kekeliruan	Frekuensi		
		Maha-siswa	Akuntan Pemeriksa	Jumlah
01	Pesanan diterima dan barang dikirim kepada pelanggan yang resiko kredit nya jelek atau tidak sah	3	4	7
02	Pesanan diterima dengan syarat-syarat selain yang disahkan manajemen	2	1	3
03	Spesifikasi pesanan tidak dipenuhi dalam hal jenis dan kuantitasnya	9	20	29
04	Pemberian kredit yang berlebihan dan tidak benar dengan pengaturan pembayaran kembali	0	4	4
05	Penentuan harga dan perkaliannya dalam faktur penjualan tidak benar	5	8	13
06	Manajemen, pegawai, atau pihak ketiga menerima produk atau jasa tanpa ditagih atau ditagih dengan pengurangan harga yang tidak sah	1	2	3
07	Pelanggan dikenakan tagihan dengan jumlah uang yang tidak benar	2	3	5
08	Analisa umur piutang tidak benar, jumlah piutang yang secara potensial tidak terkumpul tidak diakui	10	14	24
Kekeliruan dalam pencatatan penjualan dalam jurnal penjualan :				
09	Tidak dicatat (dikirim tanpa diberi faktur)	10	2	12
10	Salah jumlah uangnya	4	3	7
11	Salah periode (waktu) nya	0	2	2
12	Salah dalam posting penjualan/piutang dagang ke buku besar umum	10	2	12
13	Penjualan fiktif	12	4	16
14	La ai mencatat penerimaan piutang yang telah dihapus	3	4	7
Kekeliruan posting piutang dagang ke buku besar umum :				
15	Salah jumlah uangnya	13	7	20
16	Salah periode (waktu) nya	1	2	3
17	Salah rekeningnya	7	5	12
18	Tidak diposting	8	2	10
19	Diposting dua kali	2	1	3

5. Kesimpulan, Implikasi, dan Keterbatasan

Analisis terhadap data menghasilkan temuan-temuan:

1. Berlawanan dengan temuan Tubbs (1992) dan Davis et al. (1997), penelitian ini mengungkapkan bukti yang tidak mendukung terhadap keunggulan pengetahuan tentang kekeliruan oleh akuntan pemeriksa berpengalaman dibanding pengetahuan yang tentang kekeliruan oleh mahasiswa. Peran variabel minat mahasiswa memasuki akuntan publik juga tidak didukung oleh bukti dalam penelitian ini.
2. Instrumen pengukur penggunaan intuisi dalam penelitian ini tidak cukup sah dan andal untuk menguji hipotesis yang diajukan. Secara deskriptif, data mengungkapkan akuntan pemeriksa berpengalaman memakai analisis lebih yang teliti, terinci, dan runtut dalam mendeteksi gejala kekeliruan dalam kasus eksperimen dibandingkan dengan analisis mahasiswa. Kejelasan gejala kekeliruan dan kecepatan waktu identifikasi gejala kekeliruan dalam kasus eksperimen relatif sama antara akuntan pemeriksa berpengalaman dengan mahasiswa.

Temuan penelitian ini menimbulkan implikasi sebagai berikut:

1. Penggunaan banyaknya tahun pengalaman untuk akuntan pemeriksa sebagai satu-satunya ukuran keahlian kurang tepat. Hal ini sesuai dengan pendapat Bedard (1989) dan Bouwman dan Bradley (1997) bahwa keahlian adalah sebuah konsep yang kompleks yang tidak lengkap diukur dengan hanya satu macam ukuran saja.
2. Variabel pengetahuan dalam model Libby dan Luft (1993) yang dipengaruhi oleh variabel pengalaman perlu dipisahkan antara variabel pengetahuan pribadi dan pengetahuan publik. Sebagaimana dikemukakan Bedard (1989) pengetahuan pribadi adalah pengetahuan yang diperoleh melalui pengalaman langsung seseorang, sedangkan pengetahuan publik adalah pengetahuan yang bisa diperoleh misalnya melalui pendidikan.

Implikasi metodologis temuan penelitian adalah bahwa penggunaan teknik *unconstrained free recall* untuk menggali jumlah pengetahuan akuntan pemeriksa perlu mempertimbangkan suasana subyek. Pengungkapan ingatan memerlukan kondisi yang mendukung subyek untuk mengingat apa yang telah dialaminya. Implikasi praktisnya adalah perlunya memasukan materi deteksi dan evaluasi kekeliruan dalam materi program pendidikan profesional berkelanjutan kepada akuntan pemeriksa baru maupun yang telah berpengalaman. Implikasi lainnya juga bisa timbul dari penafsiran kesimpulan penelitian yang pertama. Penafsiran itu adalah tidak terjadinya *experiential learning* sejak akuntan mulai melakukan praktek audit. Hal ini mungkin bisa dipandang sebagai satu bukti empiris yang mendukung sikap keraguan pemerintah dan IMF (International Monetary Fund) terhadap integritas akuntan Indonesia untuk mengaudit bank-bank bermasalah di bawah pengawasan Badan Penyehatan Perbankan Nasional. Oleh karena itu, perlu mendukung upaya Zaenal Soedjais untuk menegakan disiplin dan etika akuntan di kalangan Ikatan Akuntan Indonesia agar integritas akuntan Indonesia kembali terangkat (Kompas, 9 November 1998).

Penelitian ini mengandung kelemahan menonjol berupa penggunaan instrumen pengukur penggunaan intuisi yang tidak sah dan andal sehingga data yang dikumpulkan tidak bisa digunakan untuk menguji hipotesis 4. Kelemahan lain adalah pertama, kemungkinan terjadinya *selection bias* dalam pengambilan sampel mahasiswa sehingga pembandingannya dengan akuntan pemeriksa berpengalaman tidak dapat mengendalikan pengaruh variabel lain selain pengalaman misalnya

akuntan pemeriksa. Sebagaimana Abdolmohammadi dan Wright (1987) dan Colbert yang dikutip oleh Bouwman dan Bradley (1997) telah mengungkapkan bahwa pengalaman yang mempengaruhi pengetahuan adalah pengalaman dalam bidang tugas tertentu bukan pengalaman umum.

Ketiga, eksperimen ini dilakukan dengan *setting* yang berbeda antara mahasiswa dengan akuntan pemeriksa. Pelaksanaan eksperimen pada mahasiswa dilakukan sehabis ujian mata kuliah auditing II yang kemungkinan mendukung mental mahasiswa menjadi lebih siap dalam menghadapi semacam eksperimen, walaupun materi ujian mata kuliah auditing II tidak sama dengan materi eksperimen. Pelaksanaan eksperimen pada akuntan pemeriksa dilakukan disela-sela waktu bekerja dan ditunggu peneliti yang kemungkinan dirasakan asing bagi mereka sehingga bisa berengaruh terhadap kesiapan mentalnya untuk mengingat apa yang telah dialaminya.

Keempat, penelitian ini memakai instrumen *unconstrained free recall* yang jelas mengakibatkan kemungkinan tidak dapat mengungkap seluruh pengetahuan yang diketahui subyek.

Kelima, validitas kebenaran macam kekeliruan yang disebut subyek dilakukan melalui *judgment* penilai. Kelemahan fisik, mental, dan bias interpretasi penilai jelas berpengaruh terhadap hasil validitas. Selain itu, penggunaan dua orang penilai dirasa masih kurang seorang lagi sebagai penengah atau pemutus terutama jika terjadi perbedaan tajam mengenai interpretasi antar penilai terhadap suatu macam kekeliruan yang disebut subyek.

Terungkapnya temuan-temuan dan kelemahan-kelemahan penelitian ini membuka peluang perlunya penelitian diwaktu yang akan datang. Pengujian ulang penelitian Tubbs (1992) masih perlu dilakukan dengan menghilangkan *selection bias* dalam pemilihan mahasiswa dan mengendalikan *setting* dan variabel luar selain pengalaman.

Penelitian yang juga perlu dilakukan adalah memakai tolok ukur gabungan terhadap konsep ahli sebagaimana yang telah dilakukan oleh Bedard (1989). Penelitian lain adalah penelitian untuk menguji model Libby dan Luft (1993) yang telah memisahkan pengetahuan ke dalam pengetahuan pribadi dan pengetahuan publik.

REFERENSI

- Abdolmohammadi, Mohammad, dan Arnold Wright. 1987. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review* Vol LXII No. 1 (January): 1 - 13.
- Agor, Weston H. 1989. The Logic of Intuition. How Top Executives Make Important Decisions. *Intuition in Organizations*. Newbury Park, CA: Sage.
- Ancok, Djamiludin. 1987. *Teknik Penyusunan Skala Pengukur*. PIK-UGM, Yogya.
- Ashton, Alison Hubbard. 1991. Experience and Error frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise. *The Accounting Review* (April): 218-239.
- Azwar, Saifuddin. 1986. *Reliabilitas dan Validitas: Interpretasi dan Komputasi*. Liberty, Yogya.
- Bedard, Jean. 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality? *Accounting Organization and Society* Vol. 14: 113-131.
- Bouwman, Marinus J. dan Wray E. Bradley. 1997. *Behavioral Accounting Research - Foundations and Frontiers*. Ed. Vicky Arnold dan Steve G. Sutton. American Accounting Association. Sarasota.
- Boynton, William A., Walter G. Kell. 1996. *Modern Auditing*. New York: John Wiley & Sons.
- Butt, J. 1988. Frequency judgement in an auditing-related task. *Journal of Accounting Research* 26 (Autumn): 315-30.
- Choo, Freddie, dan Ken. T. Trotman. 1991. The Relationship Between Knowledge Structure and Judgments

- McFarlan, F.W., and McKenney, P.L., 1983, The information archipelago-plotting a course, *Harvard Business Review*, January-February, 145-156.
- McKnight, and Melvin, R., 1995, The nature of people skill, *Journal of Management education*, 19, 2, May, 190-207.
- McLean, E. R., and Kappelman, L. A., 1992, The convergence of organizational and End-User Computing, *Journal of Management Information Systems*, 9, 3, Winter, 145-155.
- Mirani, R., and King, W. R., 1994, Impact of End-User and information center characteristics on End-User Computing support, *Journal of Management Information Systems*, 11, 1, Summer, 141-166.
- Morrison, P. A., 1983, A survey of attitudes toward computers, *Communication of the ACM*, 26, 11, December, 1051-1057.
- Nelson, R.R., and Cheney, P.H., 1987, Training end-user: An exploratory study, *MIS Quarterly*, 11, 4, December, 547-559.
- Nelson, R.R., 1990, Individual adjustment to information-driven technologies: A critical review, *MIS Quarterly*, 9, 1, March, 87-98.
- Nickell, G.S., and Pinto, J.N., 1986, The computer attitudes scale, *Computer in Human Behavior*, 2, 547-559.
- Parker, C. S., 1989, *Managing Information System: Strategy and action*, McGraw-Hill, International Edition, New York.
- Rockart J.F., and Flannery L.S., 1983, The Management of end-user computing, *Communication of the ACM*, 26, 10, October, 776-793.
- Rounds, J.B., and Hendel, D.D., 1980, Measurement and dimensionality of mathematics anxiety, *Journal of counseling psychology*, 27, 2, March, 138-149.
- Thompson, R. L., Higgins, Christopher, A., and Howell, J. M., 1994, Influence of experience on personal computer utilization: Testing a conceptual model, *Journal of Management Information Systems*, 11, 1, Summer, 167-187.
- Webster, J. and Martocchio, J. J., 1992, Microcomputer playfulness: development of a measure with workplace implications, *MIS Quarterly*, June, 201-226.
- Zmud, R.W., 1979, Individual differences and MIS success: A review of the empirical literature, *Management Science*, 25, 10, October, 966-979.

Identifikasi Karakteristik-karakteristik Keahlian Audit : Profesi Akuntan Publik di Indonesia

Murtanto

Universitas Trisakti

Gudono

Universitas Gadjah Mada

Paper ini memaparkan hasil penelitian yang bertujuan untuk (a) mengungkap persepsi tentang karakteristik keahlian auditor di Indonesia dari perspektif: manajer partner, senior/supervisor, dan mahasiswa auditing, dan (b) mengklasifikasikan karakteristik tersebut kedalam lima kategori karakteristik yang diusulkan: "Komponen Pengetahuan", "Ciri-Ciri Psikologis", "Strategi Penentuan Keputusan", "Kemampuan Berpikir", dan "Analisis Tugas. Sebanyak 52 auditor dan 35 mahasiswa auditing berpartisipasi dalam penelitian ini.

Berdasar analisa dari open-ended questionnaire, terdapat beberapa tambahan karakteristik dan satu kategori karakteristik yaitu "Ketrampilan Interpersonal." Partisipan juga diminta menilai tingkat kepentingan dari 25 karakteristik yang telah diurutkan dan mengklasifikasikannya kedalam lima kategori karakteristik. Hasilnya menunjukkan bahwa tidak hanya pengetahuan dan pengalaman yang menjadi faktor penentu keahlian audit. Karakteristik lain juga penting bagi keahlian audit meliputi kategori ciri-ciri psikologis, kemampuan berpikir, strategi penentuan keputusan, dan analisis tugas. Ranking kategori karakteristik dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ciri-ciri psikologis merupakan kategori sangat penting menentukan keahlian audit.

Hasil penelitian ini memiliki beberapa implikasi. Pertama, auditor dapat mengidentifikasi seperangkat karakteristik keahlian lainnya untuk menunjang efektivitas keahlian audit. Kedua, hasil penelitian bermanfaat dalam membantu mendefinisikan dan mengukur keahlian, dan menetapkan prosedur pelatihan, evaluasi, dan promosi.

Kata-kata Kunci: Keahlian; Karakteristik; Ciri-ciri Psikologis; komponen Pengetahuan; Kemampuan Berpikir; Strategi Penentuan Keputusan; Analisis Tugas.

1. Pendahuluan

Auditing merupakan suatu profesi yang kompleks dimana hanya terdapat jumlah yang relatif sedikit dari profesi ini mempunyai derajat keahlian pada suatu spesialisasi bidang/area tertentu. Profesi auditor diakui sebagai suatu keahlian bagi perusahaan dan ikatan profesinya. Profesi auditor mempunyai kedudukan yang unik dibanding dengan profesi lain. Seorang auditor dalam melaksanakan audit bukan semata hanya untuk kepentingan klien melainkan juga untuk pihak lain yang berkepentingan terhadap laporan keuangan auditan. Profesi ini mendapat kepercayaan dari klien untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh klien.

Sehubungan dengan posisi tersebut, maka auditor dituntut untuk dapat mempertahankan kepercayaan yang telah mereka dapatkan dari klien dan pihak ketiga. Kepercayaan ini senantiasa harus ditingkatkan dengan didukung suatu keahlian audit. Pemahaman terhadap karakteristik-karakteristik keahlian audit harus dimiliki oleh para auditor, sehingga mereka akan selalu berupaya mencapai karakteristik keahlian audit yang ideal.

Penelitian-penelitian untuk mengungkap karakteristik keahlian audit perlu dilakukan secara berkesinambungan. Alasan perlu dilakukannya penelitian adalah: pertama, kantor akuntan publik berkepentingan dalam meningkatkan efisiensi dan efektivitas proses audit, dan kedua adalah untuk meningkatkan kualitas audit. Dengan demikian kantor akuntan maupun organisasi profesi harus berusaha meningkatkan pemahaman para auditor terhadap karakteristik yang penting bagi keahlian audit sehingga pada akhirnya akan berguna dalam membantu merancang bantuan keputusan, mengembangkan program pelatihan, menetapkan pedoman tarif jasa audit, dan menetapkan prosedur untuk evaluasi/promosi auditor.

Studi tentang keahlian audit selain menarik untuk diteliti juga disebabkan pemahaman kami terhadap karakteristik-karakteristik yang menentukan keahlian audit masih sangat terbatas (Bedard, 1989; Bedard dan Chi, 1993). Beberapa model dari kinerja auditing telah dirumuskan dalam penelitian yang dilakukan selama ini (Bonner dan Lewis, 1990; Libby dan Luft, 1993; Libby dan Tan, 1994), tetapi belum memberikan rerangka komprehensif untuk mengidentifikasi dan mengorganisasikan karakteristik keahlian audit. Abdolmohammadi dan Shanteau (1992) mengungkapkan 20 atribut personal keahlian auditor, dan hasil ini telah dikembangkan lagi dengan menyajikan suatu rerangka komprehensif dan memberikan tambahan atribut keahlian menjadi 25 atribut. Atribut-atribut tersebut dikelompokkan lagi kedalam lima kategori, yaitu: Komponen Pengetahuan (*Knowledge Component*), Ciri-Ciri Psikologis (*Psychological Traits*), Kemampuan Berpikir (*Cognitive Abilities*), Strategi Penentuan Keputusan (*Decision Strategies*), dan Analisis Tugas (*Task Analysis*) (Abdolmohammadi, Searfoss, dan Shanteau, 1992).

Berpedoman pada hasil penelitian yang dilakukan oleh Abdolmohammadi, dkk (1992) dan berdasar pengetahuan penulis bahwa sampai saat ini belum terdapat studi yang meneliti dalam bidang tersebut, maka penulis telah melakukan hal yang sama untuk kasus di Indonesia. Penelitian yang penulis lakukan diberi judul "Identifikasi Karakteristik-Karakteristik Keahlian Audit: Profesi Akuntan Publik Di Indonesia" (Murtanto, 1998) dan hasilnya penulis paparkan dalam bentuk paper ini. Tujuan paper ini adalah untuk memberi suatu masukan berdasar hasil penelitian kepada profesi akuntan publik dan organisasinya, bahwasanya keahlian audit tidak semata-mata diperoleh dari ilmu pengetahuan dan pengalaman saja melainkan juga dari atribut penting lain yang menunjang keahlian audit.

2. Tinjauan Pustaka

2.1 Definisi Keahlian

Sampai saat ini masih belum terdapat definisi operasional yang tepat untuk menguraikan pengertian keahlian. *Webster's Ninth New Collegiate Dictionary* (1983) mendefinisikan keahlian (*expertise*) adalah ketrampilan dari seorang ahli. Ahli (*experts*) didefinisikan seseorang yang memiliki tingkat ketrampilan tertentu atau pengetahuan yang tinggi dalam subyek tertentu yang diperoleh dari pelatihan atau pengalaman. Trotter (1986) mendefinisikan ahli adalah orang yang dengan ketrampilannya mengerjakan pekerjaan dengan secara mudah, cepat, intuisi, dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan. Hayes-Roth, dkk (1983) mendefinisikan keahlian sebagai keberadaan dari pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang timbul dalam lingkungan tersebut, dan ketrampilan untuk memecahkan permasalahan tersebut.

Di dalam beberapa studi auditing juga belum terdapat kesepakatan dalam mendefinisikan keahlian dan masih sering menggunakan variabel pengalaman sebagai *surrogate* keahlian. Tentunya variabel ini tidak memadai bagi seseorang untuk membuat pertimbangan-pertimbangan keputusan yang baik dan menjadi lebih ahli, karena pada dasarnya manusia memiliki sejumlah unsur lain disamping pengalaman (Brehmer, 1980; Waller dan Felix, 1984). Pengertian keahlian menurut Bedard (1986) adalah seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Beberapa peneliti selanjutnya telah memasukan unsur kemampuan (*ability*), pengetahuan (*knowledge*), dan pengalaman (*experience*) kedalam penelitian mereka (Bonner dan Lewis, 1990; Libby dan Luft, 1993; Libby dan Tan, 1994; Libby, 1995). Dalam praktek, definisi keahlian sering ditunjukkan dengan pengakuan resmi (*official recognition*) seperti kecerdasan partner dan penerimaan konsensus (*consensual acclamation*) seperti pengakuan terhadap seorang spesialis pada industri tertentu, tanpa adanya suatu daftar resmi dari atribut-atribut keahlian. Dalam hal ini, Shanteau (1987) memberikan definisi operasional seorang ahli adalah seseorang yang telah diakui dalam profesinya sebagai orang yang memiliki ketrampilan dan kemampuan yang penting untuk menilai pada derajat yang tertinggi.

Metode identifikasi keahlian dari praktek memberi suatu pengantar untuk menyelidiki berbagai karakteristik keahlian. Hal ini merupakan suatu konsekuensi karena belum terdapat diskripsi yang jelas tentang keahlian. Akibatnya konsep keahlian harus dioperasionalisasikan dengan melihat beberapa variabel.

2.2 Tinjauan Penelitian Terdahulu

Manfaat dari penelitian atas riset keahlian dikemukakan oleh Edwards (1992) sebagai berikut: Beberapa orang yang dikatakan ahli memiliki ketrampilan yang cakap dan bernilai. Jika kami membayar harga penelitian yang diminta, kami akan mengetahui ketrampilan apa yang diberikan seorang ahli, bagaimana mereka memperoleh dan menggunakannya, dan bagaimana mengakui ketrampilan yang mereka miliki.

Jika kami memperoleh pemahaman tersebut, kami dapat membantu para perancang otomatisasi sistem keahlian untuk mengembangkan metode-metode yang mereka gunakan sekarang untuk memperoleh ketrampilan keahlian.

Jika kami memahami apa itu keahlian, kami dapat lebih efektif dalam

Ketiga manfaat tersebut berkaitan dengan literatur penelitian yaitu: *the decision making literature* dan *the cognitive science literature*. Kedua literatur menunjukkan perbedaan pada kompetensi keahlian.

The Decision-Making Literature

Penelitian tentang keahlian yang berkaitan dengan proses pembuatan keputusan merupakan suatu penelitian yang berhubungan dengan aspek perilaku (*behavioral*). Menurut pandangan aspek perilaku (*behavioral view*), dalam menganalisa pertimbangan-pertimbangan pembuatan keputusan seorang ahli adalah didasarkan pada jumlah informasi yang digunakan untuk membuat keputusan. Pandangan ini didasarkan pada paradigma Einhorn's (1974) yang bertujuan untuk menggunakan lebih banyak kriteria obyektif dalam mendefinisikan seorang ahli daripada hanya mendefinisikan seorang ahli sebagai seorang yang sangat terampil dengan pelatihan dan pengetahuan di beberapa bidang tertentu.

Beberapa temuan yang diperoleh dari literatur ini adalah berkaitan dengan kemampuan seorang ahli (*expert abilities*). Suatu penjelasan umum dari literatur ini adalah bahwa seorang ahli sering percaya pada *heuristic*. Shanteau (1992) menyimpulkan bahwa seorang ahli percaya pada pertimbangan sederhana dari hasil penyelidikan sendiri. Penyelidikan yang sering percaya pada *heuristic* tersebut mengantarkan pada *systematic biases* (Kahneman, Slovic, dan Tversky, 1982) yang menunjukkan bahwa keahlian tidak kebal terhadap *cognitive illusions* yang mempengaruhi seorang yang bukan ahli (Kahneman, 1991).

The Cognitive Science Literature

Studi-studi yang terdapat dalam literatur ini memberikan suatu gambaran manfaat keahlian. Pandangan kognitif menerangkan keahlian dalam kasanah pengetahuan. Pengetahuan dalam hal ini diperoleh melalui pengalaman langsung (pertimbangan yang dibuat di masa lalu dan umpan balik terhadap kinerja) dan pengalaman tidak langsung (pendidikan). Pendekatan kognitif pada keahlian di bidang auditing dipusatkan pada pengetahuan para ahli dan peranannya dalam pertimbangan profesional. Menurut Gibbins (1984), yang memberikan proposisi tentang pertimbangan profesional dalam akuntansi, menunjukkan bahwa pengalaman memunculkan suatu struktur pengetahuan, terdiri atas suatu sistem dari pengetahuan yang skematis dan abstrak, yang diperoleh dalam memori yang lama. Struktur pengetahuan memberikan suatu petunjuk bagi proses pertimbangan dan respon terhadap situasi yang timbul dalam proses audit.

Waller dan Felix (1984) memusatkan perhatiannya pada pengaruh permintaan pertimbangan masa lalu dan umpan balik kinerja pada atribut dari struktur pengetahuan. Oleh karena itu, pengalaman dan kemampuan serta kinerja yang baik harus dimiliki oleh seseorang yang memiliki keahlian daripada seorang pemula (*novice*) (Bonner dan Pennington, 1991; Libby, 1995). Hasil dari *cognitive science studies* juga menunjukkan bahwa keahlian merupakan *domain specific concept* (Slatter, 1987; Bonner dan Pennington, 1991; Libby, 1995). Sebagian penelitian pada literatur ini mengidentifikasi unsur pengalaman dan pengetahuan memainkan peranan penting dalam menentukan suatu keahlian (Choo dan Colbert, 1989; Ashton, 1991; Boner dan Lewis, 1990). Davis dan Solomon (1989) menambahkan satu unsur lagi yaitu kinerja yang mempengaruhi efisiensi dan efektivitas keahlian auditor.

Perkembangan selanjutnya, beberapa peneliti telah mencoba merumuskan model yang secara

kemampuan, pengetahuan, dan pengalaman. Gibbins dan Larocque (1990) memberikan suatu model umum atas keahlian auditor dengan lima komponennya adalah: *person, task, the social and interpersonal setting, environmental incentives, constraints, dan practicalities*, serta *judgment process*. Kemudian Libby (1991) juga memberikan suatu model dimana kinerja merupakan suatu fungsi dari kemampuan, pengetahuan, motivasi, dan lingkungan dimana pengetahuan bergantung pada pengetahuan, pengalaman, motivasi dan lingkungan.

Pada tahun 1992, Shanteau dan Abdolmohammadi memberikan suatu model berdasar pada literatur psikologi dengan menyajikan 20 atribut personal seorang ahli. Model ini dikembangkan pada penelitian berikutnya oleh Abdolmohammadi, Searfoss, dan Shanteau (1992) dengan memberikan suatu rerangka untuk menganalisis keahlian seorang auditor kedalam 25 karakteristik dan dikelompokkan menjadi lima kategori karakteristik, yaitu: komponen pengetahuan (*knowledge component*), ciri-ciri psikologis (*psychological traits*), kemampuan berpikir (*cognitive abilities*), strategi penentuan keputusan (*decision strategies*), dan analisis tugas (*task analysis*).

Hasil *cognitive studies* menunjukkan terdapatnya konsistensi dimana faktor *cognitive knowledge* merupakan faktor yang sangat penting bagi auditor diikuti oleh *self presentation image (psychological traits)* dan *strategic decision-making attributes*. Atribut yang kurang penting adalah *personal appearance-style (cognitive abilities)* dan *task analysis*.

2.3 Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan sebagai dasar penelitian ini untuk menggambarkan suatu rerangka keahlian adalah berdasar model yang dikembangkan oleh Abdolmohammadi, dkk (1992) yang dapat ditunjukkan sebagai berikut:

Rerangka Keahlian

Komponen	Kategori Arti
Komponen Pengetahuan	Pengetahuan terhadap kenyataan-kenyataan, proses, dan prosedur-prosedur
Ciri-Ciri Psikologis	Ciri-ciri kepribadian diri
Kemampuan Berpikir	Kemampuan untuk memperoleh dan memproses informasi
Strategi Penentuan Keputusan	Strategi untuk membantu pembuatan keputusan
Analisis Tugas	Penilaian terhadap kesulitan tugas

1. Komponen Pengetahuan (*Knowledge Component*) merupakan komponen penting dalam suatu keahlian. Komponen pengetahuan meliputi komponen seperti pengetahuan terhadap fakta-fakta, prosedur-prosedur, dan pengalaman. Pengalaman di dalam beberapa literatur auditing sering digunakan sebagai *surrogate* dari pengetahuan, sebab pengalaman akan memberikan hasil di dalam menghimpun dan memberi kemajuan bagi pengetahuan (Kanfer dan Ackerman, 1989).
2. Ciri-ciri Psikologis (*Psychological Traits*) merupakan *self-presentation-image attributes of experts* seperti kemampuan di dalam komunikasi, berprestasi, berkepercayaan diri, dan lain-lain.

dan Peters (1989) menyelidiki persepsi antara siswa psikologi dan akuntansi terhadap pentingnya komunikasi, kreativitas, dan kepercayaan pada keahlian di praktek pajak. Gibbins dan Larocque's (1990) menunjukkan data tentang pentingnya keparcayaan, komunikasi, dan kemampuan untuk bekerja sama bagi keahlian audit.

3. Kemampuan Berpikir (*Cognitive Abilities*) merupakan kemampuan untuk mengakumulasi dan mengolah informasi. Beberapa karakteristik yang dapat dimasukkan sebagai unsur kemampuan berpikir misalnya kemampuan beradaptasi pada situasi yang baru dan ambigu (Shanteau, 1988), perhatian terhadap fakta-fakta dan relevan dan kemampuan untuk mengabaikan fakta yang tidak relevan merupakan suatu kemampuan yang efektif untuk menghindari tekanan-tekanan.
4. Strategi Penentuan Keputusan (*Decision Strategies*) baik formal maupun informal akan membantu dalam membuat keputusan yang sistematis dan membantu keahlian di dalam mengatasi keterbatasan manusia (Shanteau, 1989). Para profesional auditing sangat berkepentingan dalam mengembangkan dan menggunakan strategi penentuan keputusan dalam membuat keputusan secara umum (Abdolmohammadi, 1987).
5. Analisis Tugas (*Task Analysis*) banyak dipengaruhi oleh pengalaman-pengalaman audit dan analisis tugas ini akan mempunyai pengaruh terhadap penentuan keputusan. Kompleksitas tugas akan mempengaruhi pilihan terhadap bantuan keputusan oleh auditor yang telah tinggi pengalamannya (Abdolmohammadi, 1991) dan digunakan untuk mengembangkan rerangka umum dari lingkungan tugas dalam auditing (Bonner, 1994).

3. Metodologi Penelitian

3.1 Kriteria Responden

Responden dalam penelitian ini adalah para auditor dari kantor akuntan publik (KAP) yang terdaftar di Direktori Anggota dan Kantor Akuntan Publik yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, Departemen Akuntan Publik, tahun 1997. Selain para auditor yang telah berprofesi di KAP, dalam penelitian ini dilibatkan juga mahasiswa jurusan akuntansi yang telah menempuh mata kuliah auditing pada salah satu perguruan tinggi di Yogyakarta sebagai responden penelitian.

Terdapat beberapa alasan pemilihan para responden tersebut di dalam penelitian ini, yaitu:

1. Tugas yang dilakukan oleh auditor adalah penting bagi dunia bisnis, investor, dan masyarakat luas. Kegagalan dalam mengerjakan suatu audit secara benar dapat mempunyai dampak keuangan yang penting bagi seluruh pihak yang berhubungan. Oleh karena itu usaha untuk mengidentifikasi karakteristik keahlian di dalam auditing memiliki konsekuensi yang penting.
2. Auditing adalah suatu profesi menantang yang membutuhkan pengalaman untuk mempelajarinya serta masih sedikitnya peneliti di bidang ini. Untuk menghadapi tantangan dan kesuksesan di masa yang akan datang dibutuhkan suatu kemampuan untuk menggal dan mengidentifikasi karakteristik keahlian profesi auditor.
3. dalam profesi auditor, terdapat hierarki yang jelas dimulai dari tingkat pemula (siswa) ke menengah (senior atau supervisor) dan ke jenjang manajer/partner. Hierarki semacam ini memberikan suatu solusi bagi kesulitan yang dihadapi dalam riset keahlian yaitu bagaimana mengorganisasikan siapa yang dapat diteliti secara objektif berdasarkan kriteria objektif

Ringkasan tentang informasi demografi para responden tersaji pada Tabel 1 sebagai berikut:

Tabel 1

Data Demografi

Kelompok A: Senior/Supervisor Auditor

I. Pengalaman Profesional

	Jumlah Responden	Rata-rata	S.D.	Rentang
Pengalaman Audit	21	4,05	2,11	1 - 9
Pengalaman Bidang Lainnya	16	2,73	1,72	0,7 - 6

II. Pendidikan Formal

	Prasarjana	Sarjana
Akuntansi	1	20

Kelompok B: Manajer/Partner

I. Pengalaman Profesional

	Jumlah Responden	Rata-rata	S.D.	Rentang
Pengalaman Audit	31	15,29	7,43	7 - 33
Pengalaman Bidang Lainnya	28	10,00	6,98	3 - 30

II. Pendidikan Formal

	Prasarjana	Sarjana
Akuntansi	1	31
Master Ilmu Akuntansi	1	
MBA - Keuangan	7	
Lain-lain (S2)	2	

Kelompok C: Mahasiswa Akuntansi

Jumlah Responden: 40 mahasiswa

Kriteria responden: telah menempuh dan lulus mata kuliah auditing

Data dalam penelitian ini diperoleh dari sumber data primer. Pengumpulan data dari responden dilakukan dengan survei yaitu dengan mengirimkan mereka kuesioner (*mail survey*). Kuesioner yang dikirim ke para auditor berdasar pada Direktori Anggota dan KAP, Ikatan Akuntan Indonesia, Departemen Akuntan Publik, 1997. Beberapa anggota di setiap KAP peneliti pilih dan kirim kuesioner, terutama yang telah memiliki register akuntan. Adapun kuesioner yang harus dijawab oleh mahasiswa akuntansi, peneliti pada kesempatan ini menggunakan formulir yang telah

kuesioner. Peneliti menyadari bahwa penggunaan responden mahasiswa dan cara pengumpulannya akan menimbulkan respon bias sehingga akan mempengaruhi generalisasi hasil penelitian. Tingkat pengembalian dari kuesioner yang dikirim adalah sebesar 16,9 % ($87/516 \times 100\%$) dapat digunakan sebagai data untuk dianalisis dalam penelitian ini.

4. Analisa Data

4.1 Analisa Open-Ended Questionnaire

Data yang berhasil dikumpulkan dari para responden dianalisa dengan dua langkah. Pertama, penjelasan terhadap karakteristik-karakteristik yang diperoleh dari kuesioner ini diterjemahkan secara langsung dari responden dan ditabulasikan oleh peneliti dengan berdasar pemahaman peneliti terhadap hasil penelitian Abdolmohammadi, dkk (1992). Beberapa karakteristik yang memiliki kesamaan dihitung dan diperlakukan sama, contohnya: kemampuan penyesuaian diri dan adaptasi. Langkah berikutnya, peneliti melakukan pengujian kembali terhadap 41 karakteristik untuk mempertimbangkan kembali karakteristik-karakteristik yang kemungkinan masih memiliki kesamaan. Tujuan pengujian ini adalah apakah dari 41 karakteristik tersebut masih dapat dikurangi dengan memperhatikan karakteristik yang mirip. Hasil penilaian adalah terdapat pengurangan jumlah yaitu menjadi 29 karakteristik, hal ini disebabkan adanya karakteristik yang mirip sehingga diperlakukan sama, contoh: kuat pendirian dan rasa percaya diri.

Setelah proses tabulasi selesai dilakukan, dilanjutkan dengan mengelompokkan masing-masing karakteristik ke dalam kategori yang sesuai. Ranging dari masing-masing karakteristik maupun kategori didasarkan pada jumlah responden yang memberikan daftar karakteristik beserta nilainya (5 untuk nilai karakteristik "sangat-sangat penting" samapi 1 untuk "kurang penting"). Hasil analisis dari *open-ended questionnaire* tersaji di Tabel 2.

Panel A dari Tabel 2 memberikan serangkaian analisis terhadap karakteristik-karakteristik sebagaimana ditunjukkan dalam kolom 2-6. Kolom 2 menunjukkan suatu klasifikasi didasarkan pada suatu rerangka yang dipilih peneliti dari model yang dikembangkan Abdolmohammadi, dkk (1992). Karakteristik yang berhasil diungkap menunjukkan bahwa terdapat beberapa karakteristik yang berkaitan dengan hubungan personal antara auditor, klien, kolega, dan para pegawai lainnya. Karakteristik tersebut dapat dikategorikan pada "Ketrampilan Interpersonal" seperti komunikatif, kepemimpinan, dapat bekerja sama, dan relasional. Selain itu terdapat beberapa karakteristik yang tidak terungkap pada hasil penelitian Abdolmohammadi, dkk (1992) yaitu: independen dan obyektif, kejujuran, integritas, kecekatan, visi, serta loyalitas dan idealisme.

Kolom 3 menyediakan suatu frekuensi penghitungan bagi setiap karakteristik. Jumlahnya menunjukkan banyaknya partisipan yang memberikan daftar karakteristik. Sebagai contoh, "pengetahuan umum dan pengetahuan khusus" dihitung 65 kali oleh partisipan. Kolom 4 menyajikan ranging terhadap 29 karakteristik berdasar jumlah dari banyaknya responden memberikan daftar untuk setiap karakteristik. Lima karakteristik yang menduduki ranging 1 sampai 5 adalah "pengetahuan umum dan khusus", "komunikatif", tidak mudah putus asa dan percaya diri, "bertanggung jawab" dan "berpengalaman." Melihat ranging tersebut, ternyata karakteristik "pengetahuan" dan "pengalaman" masih memiliki peranan dalam membentuk keahlian.

Hasil perhitungan rata-rata tertimbang yang tersaji pada kolom 5 dan 6 mengilustrasikan bahwa terdapat perbedaan ranging dari beberapa karakteristik dibanding dengan hasil perhitungan

Tabel 2

Klasifikasi Kategori dan Ranging Karakteristik
Yang Didapat dari *Open-Ended Questionnaire*

Panel A: Ranging Karakteristik

(1) Karakteristik	Frek. Hitung (2) Kategori	Rata-rata		Tertimbang	
		(3) Nilai	(4) Ranging	(5) Nilai	(6) Ranging
Pengetahuan Umum dan Khusus	KP *	65	1	65	1
Komunikatif	KI	49	2	49	2
Rasa Percaya Diri	CP	38	3	38	3
Bertanggung Jawab	CP	37	4	37	4
Berpengalaman	KP	36	5	36	5
Ketelitian	AT	35	6	35	6
Tegas	AT	34	7	34	7
Ketekunan, Ulet, dan Energik	CP	34	8	34	8
Profesional Dalam Tugas	AT	28	9	28	9
Cerdik dan Kreatif	CP	26	10	26	10
Independen dan obyektif	SPK	24	11	24	11
Berpikir Analitis dan Logika	KB	24	12	24	12
Cerdas	KB	23	13	23	13
Tanggap dan Berusaha Menyelesaikan Masalah	KB	23	14	23	14
Mendapat Informasi Yang Cukup dan Relevan	KP	22	15	22	15
Selalu Berusaha Untuk Tahu	KP	20	16	20	16
Adaptasi	CP	19	17	19	17
Kejujuran	CP	17	18	17	18
Berpikir Cepat dan Terperinci	KB	15	19	15	19
Integritas	SPK	13	20	13	20
Ketrampilan Teknis	AT	12	21	12	21
Menggunakan Metode Analisa	AT	12	22	12	22
Kepemimpinan	KI	10	23	10	23
Kecekatan	CP	9	24	9	24
Dapat Bekerja Sama	KI	8	25	8	25
Kecermatan	AT	5	26	5	26
Mempunyai Visi	KP	4	27	4	27
Relasional	KI	3	28	3	28
Loyalitas dan Idealisme	AT	2	29	2	29

Panel B: Ranging Kategori

* Ciri-Ciri Psikologis	CP	180	1	180	1
* Komponen Pengetahuan	KP	147	2	147	2
* Analisis Tugas	AT	128	3	128	3
* Kemampuan Berpikir	KB	85	4	85	4
* Ketrampilan Interpersonal	KI	70	5	70	5
* Strategi Penentuan Keputusan	SPK	37	6	37	6

Perbandingan hasil dapat dilakukan dari Tabel 2 dan Tabel 3. Beberapa karakteristik yang terungkap di Tabel 2 tidak muncul di Tabel 3, seperti: "ketekunan, ulet dan enerjik", "profesional", "kejujuran", "integritas", "kepemimpinan", "dapat bekerja sama", "mempunyai visi", dan "relasional." Temuan ini menunjukkan suatu kebutuhan untuk mempertimbangkan karakteristik-karakteristik ini di riset keahlian masa mendatang maupun dalam praktek.

Kolom 5-9 di Tabel 3 menyajikan klasifikasi yang dilakukan oleh partisipan terhadap tiap karakteristik ke dalam kategori karakteristik dan kolom 10 memberikan jumlah partisipan yang mengklasifikasikannya. Sebagai contoh, 59 partisipan (68%) mengkategorikan "kemampuan penyesuaian diri" sebagai "ciri-ciri psikologis" dan sebanyak 28 partisipan (32%) mengkategorikan ke dalam kategori lainnya. Mayoritas partisipan yang menandai karakteristik "percaya diri" ke dalam kategori "ciri-ciri psikologis" sebanyak 86 (99%), serta masih terdapat karakteristik lain yang ditandai partisipan secara mayoritas. Sebaliknya terdapat pula karakteristik yang tidak ditandai sama sekali dan ditandai secara seimbang oleh partisipan. Karakteristik tersebut perlu mendapat perhatian kita semua sebagai upaya membantu meningkatkan kualitas profesi akuntan publik.

Panel B Table 3 menyajikan rangking dari lima kategori karakteristik. Kolom 1 merinci kelima kategori diikuti kolom berikutnya yang menjelaskan frekuensi penghitungan dan rata-rata tertimbang. Metode yang digunakan untuk menghitung nilai frekuensi di Kolom 2 Panel B adalah dengan menjumlahkan kebawah untuk masing-masing karakteristik pada kolom kategori di Panel A yang memiliki frekuensi besar, dan dalam penelitian ini peneliti memilih frekuensi terendah adalah 35% sebagaimana penelitian sebelumnya. Kemudian nilai rata-rata tertimbang yang dihitung di Kolom 4 Panel B dihitung dengan cara mengalikan total frekuensi di Kolom 2 Panel B dengan korespondensi nilai rata-rata yang dipilih dari Kolom 2 Panel A. Rangking yang ditunjukkan di Kolom 3 dan 5 dari Tabel 3 menunjukkan adanya persamaan dan perbedaan. "Ciri-ciri psikologis" (dengan nilai frekuensi 467 dan nilai rata-rata tertimbang 1542,32) terdapat dirangking 1, demikian juga untuk kategori "analisis tugas" menempati rangking 5. Perbedaan rangking terjadi pada kategori "strategi penentuan keputusan", "kemampuan berpikir", dan "komponen pengetahuan." Apabila dibandingkan dengan hasil dari *open-ended questionnaire* yang dilaporkan di Tabel 2, maka dapat dikatakan bahwa "ciri-ciri psikologis" merupakan kategori karakteristik yang dominan bagi auditor untuk meningkatkan kualitas profesinya di masa yang akan datang.

Hasil pengolahan dengan menggunakan *Principal Component Analysis* didapat 10 faktor yang memiliki *eigen-value* atau *latent root* lebih besar dari 1 yang dapat dipertimbangkan sebagai faktor yang signifikan. Peneliti hanya memilih faktor-faktor dengan *factor loading* (FL) tertinggi bagi sedikitnya satu karakteristik. Berdasar jumlah sampel penelitian yang berhasil dikumpulkan yaitu kurang dari 100, maka FL terendah yang dipertimbangkan signifikan adalah sebesar $+ 0,30$. Kolom 1 dan 2 memberi informasi tentang faktor dan karakteristik yang mempunyai FL dari yang tertinggi sampai terendah. Kolom 3 menyajikan kategori karakteristik berdasar Tabel 3. Kolom 4, 5, dan 6 menyajikan informasi tentang FL, koefisien faktor, dan persentase varian.

"Pengolahan konfigural" merupakan karakteristik dari katgeori "Komponen Pengetahuan" yang terdapat di Faktor 1 dengan FL tertinggi yaitu 0,658. Angka tersebut menunjukkan bahwa karakteristik ini merupakan karakteristik yang "sangat penting" dan mempunyai pengaruh yang besar terhadap keahlian. Hasil ini berbeda apabila dibandingkan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Abdolmohammadi, dkk (1992) dimana "*Communicates Expertise*" merupakan karakteristik yang tergolong dalam kategori "*Psychological Traits*" dengan FL tertinggi. Karakteristik lain yang terdapat pada Faktor 1 secara umum menunjukkan bahwa kategori

Analisa kedua adalah analisis faktor yang disajikan di Tabel 4.

Tabel 4

Factor Loading dari Karakteristik Yang Telah Diurutkan

(1) Faktor	(2) Karakteristik	(3) Kategori Faktor	(4) <i>Factor Loading</i>	(5) % Koefisien	(6) Varian
1	Berpikir Cepat	KB	0,471	0,112	0,132
	Cerdik	KB	0,470	0,233	
	Pengolahan Konfigural	KP	0,658	0,223	
	Kemampuan Penyesuaian Diri	CP	0,590	0,107	
2	Pola Pengenalan	KB	0,545	0,209	0,106
	Pemecah Masalah	SPK	0,613	0,240	
	Enerjik	CP	0,399	0,320	
	Pengalaman	KP	0,436	0,093	
3	Tegas	CP	0,456	0,142	0,094
	Umpan Balik	SPK	0,477	0,269	
	Kemampuan Berkomunikasi	CP	0,454	0,143	
	Membuat Pengecualian	SPK	0,433	0,167	
4	Bermetode	SPK	0,587	0,150	0,075
	Percaya Diri	CP	0,646	0,446	
	Menerima Tanggung jawab	CP	0,616	0,191	
	Kecerdasan	KB	0,477	0,227	
5	Perfeksionis	CP	0,605	0,315	0,061
	Toleransi Terhadap Tekanan	SPK	0,535	0,357	
	Penyederhanaan Masalah	SPK	0,536	0,240	
	Keahlian Dalam Meneliti	KP/KB	0,511	0,252	
6	Tahu Informasi Yang Relevan	KP	0,513	0,256	0,059
8	Analisa Tugas	AT	0,498	0,248	0,046
9	Pemilihan Masalah	SPK	0,482	0,126	0,046
	Pengetahuan Saat Ini	KP	0,458	0,180	
	Rasa Ingin Tahu	CP	0,471	0,272	
Total Varian Tiap Faktor					0,619

ini adalah sebesar 0,619, dan pada penelitian sebelumnya sebesar 0,699. Sebagaimana yang diharapkan bahwa total varian di atas 60% akan memberikan penyelesaian yang memuaskan untuk menjelaskan signifikansi setiap faktor. Kategori faktor yang mempunyai FL tertinggi adalah "Ciri Psikologis" (FL=4,237) diikuti "Strategi Penentuan Keputusan" (FL=3,663), "Komponen Pengetahuan" (FL=2,576), "Kemampuan Berpikir" (FL=2,474), dan "Analisa Tugas" (FL=0,498).

Hasil ini sesuai dengan yang ditunjukkan di Tabel 3 dan hasil penelitian sebelumnya

karakteristik keahlian lain disamping pengetahuan dan pengalaman guna meningkatkan profesionalisme mereka. Ringkasan perbandingan hasil analisis faktor antara penelitian yang sekarang peneliti lakukan dengan penelitian Abdolmohammadi, dkk (1992) tersaji di Tabel 5.

Tabel 5

Perbandingan *Factor Loading* dan Rangk'ing Kategori Faktor

Kategori Faktor	Penelitian Sekarang		Penelitian Terdahulu	
	<i>Factor Loading</i>	Rangk'ing	<i>Factor Loading</i>	Rangk'ing
Ciri-Ciri psikologis	4,237	1	4,501	1
Strategi Penentuan Keputusan	3,663	2	4,499	2
Komponen Pengetahuan	2,576	3	1,167	4
Kemampuan Berpikir	2,474	4	2,589	3
Analisa Tugas	0,498	5	0,365	5

5. Kesimpulan

Penelitian ini menggunakan suatu rerangka untuk mempelajari karakteristik-karakteristik di bidang auditing dengan mengorganisasikannya kedalam lima kategori yaitu: "Ciri-Ciri Psikologis", "Kemampuan Berpikir", "Komponen Pengetahuan", Strategi Penentuan Keputusan, dan "Analisis Tugas." Dua pendekatan digunakan untuk memilih karakteristik-karakteristik keahlian auditor dari suatu sampel pada kantor-kantor akuntan publik di Indonesia dan para mahasiswa jurusan akuntansi. Pertama, memanfaatkan *open-ended questionnaire* untuk meminta partisipan merinci beberapa karakteristik yang mereka percaya berhubungan dengan keahlian auditor. Kedua, menggunakan kuesioner dari karakteristik yang telah diurutkan untuk meminta partisipan (a) menandai 25 karakteristik kedalam lima rangking tingkat kepentingan, dan (b) mengklasifikasikan karakteristik tersebut kedalam lima kategori karakteristik.

Hasil dari dua pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini memperlihatkan bahwa "pengalaman" dan "pengetahuan" masih merupakan karakteristik yang penting bagi keahlian auditor, namun untuk meningkatkan kualitas profesi auditor perlu memperhatikan juga karakteristik lain yang terungkap melalui penelitian ini. Hal ini dapat dilihat juga berdasar kategori karakteristiknya dimana "Ciri-Ciri Psikologis" dan "Komponen Pengetahuan" merupakan kategori yang penting, diikuti kategori karakteristik keahlian lainnya.

5.1 Keterbatasan

Terdapat beberapa keterbatasan dari penelitian ini, yaitu: 1) tingkat partisipasi dari responden masih rendah sehingga peneliti kesulitan mendapatkan jawaban yang seimbang dari ketiga kelompok responden; 2) pengumpulan data dari mahasiswa menyebabkan respon bias karena profesi yang

open-ended questionnaire; 4) pemanfaatan kuesioner dari karakteristik yang telah diurutkan adalah diterjemahkan dari kuesioner yang digunakan oleh Abdolmohammadi, dkk (1992) tanpa pengurangan ataupun penambahan karakteristik.; 5) peneliti tidak melakukan perbandingan antar responden dalam mengidentifikasi dan mengklasifikasikan karakteristik keahlian. Semua keterbatasan penelitian ini perlu diperbaiki pada penelitian berikutnya.

5.2 Implikasi

Implikasi dari hasil penelitian ini adalah 1) membantu para auditor dalam mengidentifikasi seperangkat karakteristik/atribut keahlian lainnya untuk menunjang efektivitas keahlian audit; 2) membantu profesi auditing dalam upaya meningkatkan efisiensi dan efektivitas proses audit merancang bantuan keputusan, mengembangkan program dan prosedur pelatihan, evaluasi, dan promosi serta dalam mendefinisikan dan mengukur keahlian audit.

REFERENSI

- Abdolmohammadi, M.J., 1987, "Decision Support and Expert Systems in Auditing: A Review and Research Directions," *Accounting and Business Research* (Spring), pp. 173-185.
- Abdolmohammadi, M.J., 1991, "Factors Affecting Auditor's Perceptions of Applicable Decision Aids for Various Audit Task," *Contemporary Accounting Research* 7 (No. 2), pp. 535-548.
- Abdolmohammadi, M.J., dan J. Shanteau, 1992, "Personal Attributes of Experts Auditors," *Organizational Behavior and Human Decision Process* 53 (November), pp. 158-172.
- Abdolmohammadi, M.J., J. Shanteau, dan D. Gerald Searfoss, 1992, "A Framework for Analysis of Characteristics of Audit Experts," disampaikan dalam Workshop di Universitas Trisakti Jakarta, (Agustus).
- Ashton, R.H., *Research in Audit Decision Making Rationale, Evidence, and Implications* (Research Monograph Number 6, The Canadian Certified General Accountants' research Foundation).
- Bedard, J., 1989, "Expertise in Auditing: Myth or Reality," *Accounting Organization and Society* 14, (Nos 1&2), pp. 113-131.
- Bedard, J., dan M.T.H. Chi, 1993, "Expertise in Auditing," *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 12 (Supplement), pp. 21-45.
- Bonner, S., dan B. Lewis, 1990, "Determinants of Auditor Expertise," *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement), pp. 1-20.
- Bonner, S., dan N. Pennington, 1991, "Cognitive Processes and Knowledge as Determinant of Auditor Expertise," *Journal of Accounting Literature* 10, pp. 1-50.
- Brehmer, B., 1980, "In One World: Not From Experience," *Acta Psychologica*, pp. 223-241.
- Choo, F., 1989, "Expert-Novice Differences in Judgment/Decision Making Research," *Journal of Accounting Literature* 8, pp. 106-136.
- Colbert, J.L., 1989, "The Effect of Expertise on Auditor's Judgments," *Journal of Accounting Literature* 8, pp. 137-149.
- Davis, J.S., dan I. Solomon, 1989, "Experience, Expertise, and Expert-Performance Research in Accounting," *Journal of Accounting Literature* 8, pp. 150-164.
- Edward, W., 1992, Discussion: of Human Skills," *Organizational Behavior and Human Decision Process* 53 (November).
- Einhorn, H.J., 1974, "Expert Judgment: Some Necessary Conditions and an Example," *Journal of Applied Psychology*, pp. 562-577.
- Gibbins, M., 1984, "Proposition about the Psychology of Professional Judgement in Public Accounting," *Journal of Accounting Research* 2, pp. 103-122.

- Gibbins, M., dan J.F. Larocque, 1990, "Modeling the Development and Nature of Judgmental Expertise in Public Accounting," dalam Abdolmohammadi, dkk., 1992, "A Framework for Analysis Characteristics of Audit Experts," disampaikan dalam orkshop di Universitas Trisakti Jakarta, (Agustus).
- Hayes-Roth, E., Waterman, D.A., dan Lenat, D.B., 1983, "An Overview of Expert Systems," dalam Jean Bedard, 1989, "Expertise in Auditing: Myth or Realty?," *Accounting Organization and Society*, Vol. 14, Nos. 1/2, pp. 113-131.
- Joyce, E.J., 1976, "Expert Judgment in Audit Program Planning: Studies on Human Information Processing in Accounting," *Supplement to Journal of Accounting Research*, pp. 29-60.
- Kahneman, D., 1991, "Judgment and Decision Making: A Personal View," *Psychological Science* 2 (3), pp. 142-145.
- Kahneman, D., Slovic, P. dan Tversky, A., 1982, "Judgment under Uncertainty: Heuristic and Biases, Science, pp. 1124-1131, dalam Bedard, J., 1989, "Expertise in Auditing: Myth or Realty?," *Journal of Applied Psychology* 74, No. 4, pp. 657-690.
- Libby, R., 1995, "The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment," dalam A.H. Ashton dan R.H. Ashton (eds), *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing* (New York: Cambridge University Press).
- Libby, R., dan J. Luft, 1993, "Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment," *Accounting Organization and Society* 18 no. 5, pp. 425-450.
- Libby, R., dan H.T.Tan., 1994, "Modeling Determinants of Auditing Expertise," *Accounting, Organization and Society*.
- Murtanto, 1998, "Identifikasi Karakteristik-Karakteristik Keahlian Audit: Profesi Akuntan Publik Di Indonesia," Tesis S-2 pada Program Pasca Sarjana Universitas Gadjah Mada.
- Shanteau, J., 1984, "Some Unasked Questions About the Psychology of Expert Decision Makers," in M.E. El Hawary (Ed.), *IEEE Conference on Systems, Man, and Cybernetics* (New York).
- Shanteau, J., 1987, "Psychological Characteristics of Expert Decision Makers," in J.L. Mumpower, O. Renn, L.D. Phillips, dan V.R.R. Uppuluri (Eds.), *Expert Judgment and Expert Systems* (Berlin: Springer Verlag), pp. 289-304.
- Shanteau, J., 1988, "Psychological Characteristics and Strategies of Expert Decision Makers," *Acta Psychologica* 68, pp. 289-304.
- Shanteau, J., dan J.M. Peters, 1989, "The Role of Communication, Confidence, and Creativity for Expertise," (Paper presented at the Audit Judgment Symposium, University of Southern California).
- Shanteau, J., 1992, "Competence in Experts: The Role of Task Characteristics," *Organizational Behavior and Human Decision Process* 53 (November).
- Slatter, P.E., 1987, *Building Expert System: Cognitive Emulation* (Chicester, UK: Ellis Horwood) dalam Abdolmohammadi, dkk., 1992, "A Framework for Analysis of Characteristics of Audit Experts," disampaikan dalam Workshop di Universitas Trisakti Jakarta, (Agustus).
- Trotter, R.J., 1986, "The Mystery of Mastery," *Psychology Today* (July), pp. 32-38, dalam Abdolmohammadi, dkk., 1992, "A Framework for Analysis of Characteristics of Audit Experts," disampaikan dalam Workshop di Universitas Trisakti Jakarta, (Agustus).
- Waller, W.S., dan Felix, W.L., 1984, "The Auditor Learning from Experience: Some Conjectures," *Accounting, Organization and Society*, pp. 383-406.
- Webster's Ninth New Collegiate Dictionary, 1983 (Springfield, MA: Meriam-Webster).

Analisis Pengaruh Pemecahan Saham terhadap Perubahan Harga Saham

Ewijaya

FMP - Manufacturing Finance

GE Lighting Yogyakarta

Nur Indriantoro

Universitas Gadjah Mada

Stock splits have long been a puzzling phenomenon to financial analysts. Stock splits usually occur after a significance increase in stock prices and usually elicit a positive stock price reaction upon announcement. The reason for this reaction has not been clearly understood. According to that problem, this study examines whether there is a significant stock price change associated with stock splits after controlling for fundamental factors (annual earnings and dividends). This study report the result that stock splits have a negative significant stock price change after controlling for fundamental factors. The result also shows that dividends have a positive significant stock price change. On the contrary, annual earnings have no significant stock price change. Finally, this result suggests management, if they intend to split their stock, they might also increase their dividends.

Key words : *Stock splits, dividends announcement, stock price, annual earnings*

1. Pendahuluan

Salah satu faktor yang mempengaruhi permintaan dan penawaran saham adalah tingka harga saham tersebut. Bila saham tersebut dinilai terlalu tinggi oleh pasar, maka jumlah permintaannya akan berkurang. Sebaliknya, bila pasar menilai bahwa harga saham tersebut terlalu rendah, jumlah permintaannya akan meningkat.

Tingginya harga saham akan mengurangi kemampuan para investor untuk membeli sahan tersebut. Hukum permintaan dan penawaran kembali akan berlaku, dan sebagai konsekuensinya harga saham yang tinggi tersebut akan menurun sampai tercipta posisi keseimbangan yang baru.

Seorang karyawan dituntut untuk dapat bekerja sesuai kemampuannya sekaligus cocok dengan nilai-nilai organisasi. Reorientasi ini membawa konsekuensi bahwa organisasi hanya akan merekrut orang-orang yang memiliki KSAs unggul, mengingat bahwa di dalam organisasi akan terjadi proses pembelajaran untuk meningkatkan kinerja. Proses ini berlangsung terus menerus sampai semua karyawan berada pada kompetensi yang semestinya

Daftar Kepustakaan:

- Araoz, C. Fernandez. 1999. Hiring without Firing, *Harvard Business Review*, July-August
- Bowen, D. E., Ledford, G. E., Nathan, B. R., 1991. Hiring for the organization, not the job. *Academy of Management Executive*, 5 (4)
- Finerty, T. 1997. Integrating learning and knowledge infrastucture, *Journal of Knowledge Management*, 1 (2)
- Gomes-Meija, Luis R. et al, 1995. *Managing Human Resource*, NJ : Enlewood Cliff, Prentice Hall, Inc.
- Karren, R. J., & Graves L. M. 1994. Assessing person-organization fit in personnel selection: guidelines for future research. *International Journal of Selection and Assessment*, 2 (3)
- Smith, P. 2000. Introducing competence-based management development: a case study of university-hospital partnership. *Journal of Workplace Learning*, 12 (6): 245-251

PENGARUH KUALITAS AUDIT, PERGANTIAN AUDITOR TERHADAP KEPUASAN KLIEN KANTOR AKUNTAN PUBLIK DI INDONESIA: Studi Empiris Pada Perusahaan Tbk di Indonesia

Marini Purwanto dan Simon Haryanto
Fakultas Ekonomi Unika Widya Mandala

ABSTRAKSI

Perusahaan publik di Indonesia sangat selektif dalam memilih jasa auditor sebagai klien dari Kantor Akuntan Publik tentunya akan semakin menuntut kualitas dari jasa audit yang dipilih. Tuntutan bagi KAP di Indonesia untuk semakin meningkatkan kualitas yang diberikan pada klien. Penelitian ini menguji beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas audit, pergantian auditor terhadap kepuasan klien KAP. Dalam penelitian ini diuji 6 atribut kualitas audit yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien KAP.

Seluruh industri yang listed di BEJ pada ICMD 2000 dijadikan sampel diwakili oleh manager departemen akuntansi masing-masing. Sembilan puluh enam responden yang berhasil dihimpun dengan *mail survey*.

Hasil analisis regresi menunjukkan kuat hubungan antara variabel kepuasan klien KAP dengan variabel pergantian auditor dan variabel kualitas audit. Pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kualitas audit, pergantian auditor mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas klien KAP. Kolerasi pergantian auditor dengan kualitas audit tidak dapat dibuktikan karena masing-masing variabel berdiri sendiri dalam mempengaruhi kepuasan klien KAP. Masalah independensi dan standar etika belum dibahas dalam penelitian ini keterbatasan akan penambahan beberapa variabel dapat dijadikan masukan untuk penelitian mendatang.

Kata-kata kunci: kualitas audit, pergantian auditor, kepuasan klien

1. Pendahuluan

Pengaruh globalisasi membawa dampak yang besar terhadap perkembangan perusahaan publik sekaligus perkembangan profesi akuntan publik di Indonesia. Semakin bertambahnya jumlah Kantor Akuntan yang beroperasi adalah dampak dari globalisasi yang dirasakan oleh dunia profesi akuntan publik. membuat persaingan diantara Kantor Akuntan Publik semakin tajam. Perusahaan publik yang sangat tergantung pada jasa audit akan mandatory laporan keuangannya mempunyai banyak alternatif untuk memilih atau berpindah dari auditor yang satu ke yang lainnya, tentunya tidak menyimpang dari ketentuan BAPEPAM dalam memilih auditor atas laporan keuangan mereka. Perkembangan dibidang jasa audit telah membawa perubahan paradigma klien Kantor Akuntan Publik untuk lebih selektif dalam

jasa audit bagi Kantor Akuntan Publik. Kondisi kompetisi yang semakin ketat, adanya kejenuhan terhadap jasa akuntan publik, fenomena atas lemahnya kredibilitas Kantor Akuntan Publik menjadi beban sekaligus tantangan yang dihadapi Kantor Akuntan Publik. Agar dapat berkompetisi pada masa mendatang terlebih dengan adanya tekanan *fee* dan pertumbuhan klien yang lambat maka kantor akuntan harus secara berkesinambungan memenuhi harapan klien dan memaksimalkan kepuasan klien dan publik. Untuk menghadapi tantangan tersebut kantor akuntan harus memahami faktor-faktor yang menentukan kepuasan klien.

Kualitas audit sangat mengacu pada standar yang telah ditetapkan meliputi standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Pihak pengguna jasa audit selalu dilupakan, banyak pengguna laporan akuntan mengkritik tentang kualitas pekerjaan akuntan (Sutton, 1993). Kualitas audit dan kepuasan klien merupakan variabel yang berdiri sendiri (Cronin & Taylor, 1994). Faktor-faktor yang berhubungan dengan kualitas audit, tidak secara otomatis sama dengan faktor-faktor yang mendukung kepuasan klien.

Kepuasan pihak pengguna jasa audit dari pelayanan kelompok profesi akuntan menduduki peringkat kelima dari 6 kelompok profesi yang ditelitinya (Cronin 1994). Sudah seharusnya Kantor Akuntan Publik mulai mengorientasikan diri pada kepuasan konsumen, tetapi bukan berarti KAP dalam prakteknya bertindak sebagai *opinion shopping* (Mahmud, 1998) dan melakukan praktek-praktek yang kurang etis demi kepuasan klien mengingat bahwa kredibilitas adalah segalanya bagi akuntan (Mahon, 1982). Penelitian ini bermaksud menguji pengaruh variabel kualitas audit dan pergantian auditor terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik di Indonesia pada perusahaan-perusahaan berstatus Tbk.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis besarnya pengaruh kualitas audit, pergantian auditor, dan kualitas audit terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan auditing. Diharapkan penelitian ini dapat membantu praktisi audit dan para peneliti untuk memahami lebih jauh pelayanan jasa audit yang akan dibutuhkan pasar di masa-masa yang akan datang.

II. Telaah Teoritis dan Hipotesis

2.1. Kualitas Audit

Penelitian Mock & Samet (1982), membuat suatu daftar dari berbagai literatur tentang faktor-faktor yang potensial mempengaruhi kualitas audit. Hasil penelitian adalah mengidentifikasi lima kunci karakteristik kualitas audit, yaitu perencanaan, administrasi, prosedur, evaluasi dan perlakuan (*conduct*).

Penelitian Schroeder et al (1986), melakukan *survey* terhadap kepala tim audit dan beberapa anggotanya untuk menentukan pengaruh dari 15 faktor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini adalah faktor tim audit lebih penting daripada faktor kantor akuntan publik. Lima faktor penting yang dikemukakan oleh para kepala tim audit adalah perhatian partner dan manajer KAP dalam audit tersebut, perencanaan dan pelaksanaan audit, komunikasi antara tim audit dan manajemen klien, independensi anggota audit, serta perhatian KAP dalam menjaga kemampuan *up to date*-nya.

Penelitian Carcello (1992), melakukan *survey* terhadap pembuat laporan keuangan, pengguna dan auditornya untuk meringkas 41 atribut kualitas audit sebagaimana yang disebutkan dalam banyak literatur menjadi hanya 12 faktor saja. Hasil penelitian ini adalah karakteristik dari tim dinilai lebih penting dari karakteristik kantor akuntan publik. Faktor-faktor lainnya adalah pengalaman melakukan audit dengan klien sebelumnya, pengalaman dibidang industri, responsivitas terhadap kebutuhan klien, dan pemenuhan standar umum GAAS.

Penelitian Sutton (1993), menggunakan teknik kelompok nominal pada auditor-auditor yang berpengalaman untuk melakukan validasi serangkaian faktor kualitas audit dan peralatannya. Hasil penelitian berhasil mengidentifikasi 19 faktor kualitas audit dalam tiga kategori yaitu, perencanaan, lapangan kerja, dan administrasi.

2.2. Kepuasan Klien

Penelitian tentang kepuasan klien banyak dilakukan oleh para praktisi untuk merangking 6 kantor akuntan besar dalam hubungannya dengan pemenuhan kepuasan klien kantor akuntan publik.

Accounting Today (1992) melakukan *survey* terhadap internal auditor perusahaan dan manajer, untuk memperoleh informasi tentang kinerja dan reputasi dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan menggunakan 9 pertanyaan kunci. Hasil penelitian tersebut secara berurutan berhasil mengidentifikasi KAP yang memiliki kinerja yang memuaskan yaitu, Price Waterhouse, Arthur Andersen, Erns & Young, dan KPMG Peat Marwick.

Accounting Today (1994), melakukan survei terhadap 310 eksekutif perusahaan berhubungan dengan kinerja dan reputasi KAP dengan menggunakan sembilan pertanyaan kunci yaitu menyangkut lebar rentang kemampuan (*skill*), *chemistry* yang terbaik, pemahaman terhadap dunia bisnis, pengalaman industri, kelengkapan alat-alat untuk praktik, kapabilitas, daya responsivitas staf, kecepatan respon untuk menyelesaikan suatu masalah, kemampuan untuk memberikan kerja nyata terhadap *fee* yang mereka terima, proaktif, dan memiliki inisiatif. Hasil penelitian mengidentifikasi bahwa Arthur Andersen adalah yang terbaik.

Accounting Today (1996), melakukan survei terhadap 310 eksekutif perusahaan berhubungan dengan *performance* dan reputasi KAP dengan menggunakan sembilan pertanyaan kunci. Bidang pertanyaan tersebut sama dengan survei tahun 1994. Selain itu juga melakukan penelitian terhadap responden mengenai 6 KAP terbesar. Hasil penelitian Erns & Young mengalahkan Arthur Andersen dalam hal kemampuan untuk memuaskan klien.

Selama dan setelah mengkonsumsi dan menggunakan suatu produk atau jasa, konsumen mengembangkan perasaan puas atau tidak puas. Kepuasan konsumen didefinisikan sebagai sumber sikap berkenaan dengan barang atau jasa setelah diterima dan dipakai (Mowen, 1995). Dengan kata lain, kepuasan adalah pilihan setelah evaluasi penilaian dari sebuah transaksi yang spesifik (Cronin & Taylor, 1992; Westbrook & Oliver, 1983). Fornell (1992) mengatakan bahwa kepuasan dapat diperkirakan langsung sebagai *overall feeling*, dan konsumen memiliki ide mengenai bagaimana produk atau jasa dibandingkan dengan sebuah norma ideal.

Dalam penelitian mengenai pemasaran dan konsumen, kepuasan konsumen telah digunakan untuk menggambarkan perbedaan antara alternatif-alternatif khusus dan jenisnya (Yi, 1989). Kepuasan konsumen tidak dapat diukur secara langsung dengan menggunakan objek ukuran, meskipun demikian kepuasan konsumen diperlakukan sebagai sebuah abstrak dan fenomena teoritis yang dapat diukur sebagai bobot rata-rata dari *multiple indicators* (Johnson & Fornell, 1991). Selain itu ukuran error pada indeks dipakai melalui kualitas dan kuantitas ukuran yang digunakan (Fornell & Wernerfelt, 1987). Kepuasan konsumen adalah akumulasi pengalaman dari pembelian dan pengalaman konsumsi. Kepuasan konsumen dipengaruhi oleh dua faktor yaitu harapan dan kinerja jasa yang dialami (Yi, 1989). Kinerja yang diterima dipengaruhi oleh persepsi konsumen mengenai kualitas jasa, *marketing mix*, *brand name* dan *image* perusahaan.

Berdasarkan pengalaman, konsumen akan mengevaluasi seluruh kinerja produk atau jasa dimana perkiraan kinerja ini ditemukan lebih dekat berhubungan dengan tingkat kualitas produk/jasa. Proses evaluasi dilakukan dimana konsumen bertindak dengan membandingkan kinerja aktual dengan kinerja harapan. Berdasarkan perbandingan kualitas harapan dengan kualitas kinerja, konsumen akan mengalami emosi positif, emosi negatif, atau emosi netral, tergantung apakah harapan mereka terpenuhi. Emosi ini direspon sebagai input dalam persepsi puas/tidak puas.

Secara umum, jika sebuah produk/jasa (kinerja di bawah harapan), konsumen akan berusaha untuk menentukan penyebab kegagalan itu. Jika penyebab kegagalan adalah atribut pada produk atau jasa itu sendiri, perasaan tidak puas cenderung akan terjadi. (Folkes, 1984).

2.3. Atribut kualitas Audit

Sebagian besar penelitian yang pernah dilakukan dalam rangka mengevaluasi kualitas audit, selalu membuat kesimpulan dari sudut pandang auditor. Pandangan seperti ini dikemukakan antara lain oleh Mock & Samet (1982) dan Sutton (1993).

Sementara itu, Carcello (1992) berusaha lebih luas dengan memasukkan faktor orang-orang yang menyiapkan laporan keuangan dan pengguna laporan keuangan sebagai bagian dari atribut kualitas audit. Dengan memasukkan faktor-faktor tersebut, maka Carcello telah memberikan informasi lebih menyeluruh mengenai kualitas audit dari sudut pandang klien. Namun, itu pun belum mampu menjelaskan apakah atribut kualitas audit tersebut nyata-nyata berhubungan dengan pembentukan kepuasan klien.

Dalam penelitiannya, Carcello memulai dengan 41 buah atribut kualitas audit individual. Dari 41 buah atribut tersebut diambil 12 atribut yaitu: *independence, executive involvement, client experience, ethical standard, technical competence, responsiveness, quality commitment, due care, audit committee, industry expertise, flied work conduct*, dan *skepticism*.

Atribut lain yang digunakan dalam penelitian Aldhizer III, Miller & Moraglio (1995) untuk mengukur kualitas audit yaitu: *knowledge of in industry, familiar with industry authoritative literature, audit hours and audit fees, whether the in charge auditor was CPA, general audit knowledge and experience, firm quality control commitment, dan the time need to complete the audit*.

Sebagian besar kantor akuntan publik merasa yakin bahwa mereka mengetahui klien mereka dan mereka selalu berkomunikasi dengan klien, merasa bahwa penelitian mengenai kepuasan klien ini tidak perlu dilakukan. Banyak kantor akuntan publik tidak mengetahui segala sesuatu yang seharusnya mereka ketahui tentang klien mereka (Siegel, 1989). Dalam literatur marketing, kualitas produk memiliki hubungan erat dengan kepuasan konsumen, sekalipun terkadang sifatnya unik.

Penelitian Behn et al (1997) mencoba menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien. Hasil penelitian Behn et al bahwa ada enam atribut kualitas audit yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien. Adapun keenam atribut kualitas audit adalah:

1. Pengalaman melakukan audit.

Auditor dalam tugasnya selalu dihadapkan pada kondisi yang memaksa auditor untuk melakukan pertimbangan. Pertimbangan auditor akan berkualitas jika auditor memiliki pengalaman (Libby dan Trotman, 1993). Penggunaan faktor pengalaman sehubungan dengan kualitas didasarkan pada asumsi bahwa tugas memberikan *feedback* yang berguna terhadap klien.

diperlukan oleh pembuat keputusan untuk memperbaiki kinerjanya (Brouwman dan Bradley, 1997). Asumsi ini memberi penjelasan bahwa pengalaman akan menghasilkan pengetahuan dan pengetahuan tersebut tersimpan di memori auditor (Ho dan May, 1993), sehingga memori auditor memainkan peran penting pada kualitas *judgement* (Johnson, 1994). Menurut Ketchand dan Strawser (1998) pengalaman auditor (lebih dari 2 tahun) dapat menentukan kualitas audit melalui pengetahuan yang diperolehnya dari pengalaman melakukan audit. Di sisi lain, Tubbs (1992) mengatakan bahwa auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan diantaranya dalam hal mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan akurat, dan mencari penyebab kesalahan. Melalui keunggulan tersebut akan bermanfaat bagi klien untuk melakukan perbaikan-perbaikan. Dengan demikian akan memberikan kepuasan bagi klien.

2. Memahami Industri Klien

Shockley dan Holt (1983) menemukan bahwa para bankir yang menjadi sampel penelitian mereka cenderung membedakan KAP berdasar pada pasar dalam industri perbankan yang dipahami KAP. Oleh karenanya, mereka menyimpulkan bahwa memahami industri klien dapat menjadi sumber kualitas audit. Pendapat yang sama dikatakan oleh Woolf (1997) bahwa auditor tidak hanya memperhatikan akun-akun dalam laporan keuangan, tetapi juga memperhatikan keadaan dan lingkungan bisnis klien. Auditor perlu memahami industri bisnis klien untuk mengidentifikasi kejadian dan praktek bisnis yang menurut auditor akan sangat berpengaruh pada laporan keuangan klien. Gaputra (1991). Selain dapat membuat audit lebih berkualitas, memahami industri klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien (Wolk dan Wotton, 1997). Keunggulan tersebut akan bermanfaat bagi klien untuk melakukan perbaikan-perbaikan dan akan memberikan kepuasan bagi klien.

3. Responsif Atas Kebutuhan Klien

Penilaian kualitas jasa dapat dilakukan dengan memahami kebutuhan pengguna jasa (Parasuraman dalam Glynn dan Barnes, 1996). Banyak hal penting yang dibutuhkan manajemen dalam rangka mencapai keunggulan bersaing. Selain dana, waktu juga telah menjadi unsur penting dalam bersaing (Borthick dan Roth dalam Toung, 1994). Mereka juga mengatakan bahwa waktu juga dapat dijadikan alat untuk mengevaluasi kinerja. Aplikasi terhadap kebutuhan waktu tampak pada harapan manajemen untuk menghilangkan waktu yang tidak memiliki kontribusi (*noncontributing time*) pada keunggulan bersaing serta penggunaan konsep *Just in Time* dalam berproduksi. Pengelolaan waktu juga tampak pada proses pengambilan keputusan. Menurut Marcon (1989), tekanan waktu merupakan salah satu penyebab rendahnya kinerja individu, kelompok dan organisasi sehingga manajemen selalu berusaha untuk mengetahui secara tepat bagaimana menanggapi tekanan waktu. Dengan demikian, waktu telah menjadi sumber daya penting yang harus dikelola

secara baik oleh manajemen (Leclerc et al. 1995). Menurut Dies dan Giroux (1996) dalam penelitiannya menemukan bahwa *audit fee* (berhubungan dengan penggunaan dana klien) dan *audit hours* (waktu yang digunakan auditor) berhubungan secara signifikan dengan kualitas audit. Dengan demikian, *audit fee* dan *audit hours* yang disepakati, mencerminkan adanya pengurangan sumber daya yang dimiliki klien. Kontrak audit diharapkan mencerminkan pekerjaan tambahan dari auditor seiring dengan *audit fee* yang lebih tinggi dan *audit hours* yang lebih panjang (Rubin dalam Dies dan Giroux, 1996). Mahon (1989) dalam suatu interview oleh pihak klien-kliennya menyimpulkan bahwa faktor yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesungguhan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya dan keunggulan ini akan memberikan kepuasan bagi klien.

4. Taat Pada Standar Umum

Elitzur dan Falk (1996) mengatakan, kredibilitas auditor tergantung pada: 1) kemungkinan auditor mendeteksi kesalahan yang material dan kesalahan penyajian, dan 2) kemungkinan auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya. Kedua hal tersebut mencerminkan terlaksananya standar umum. Sebab, seorang auditor harus memiliki keahlian, independensi dan cermat sebagai syarat mutu pelaksanaan audit. Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan. Ahli diartikan sebagai ahli akuntansi dan audit dan cermat menekankan pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati (Mautz dan syaraf, 1961). Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi sehingga auditor akan melaporkan apa-apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Keadaan ini akan meningkatkan kepuasan klien terhadap KAP tersebut.

5. Keterlibatan Pimpinan KAP

Menurut Kolb (1995), untuk tujuan perbaikan kinerja, peran yang dimainkan oleh pimpinan adalah besar. Perbaikan kinerja yang terus menerus dapat dilakukan dengan komunikasi yang harmonis. Clammpitt dan Down (1995) menyimpulkan, kepuasan berkomunikasi yang diterima oleh seluruh pekerja berdampak pada produktivitas. Begitu pula yang disimpulkan oleh Varona (1996), pimpinan puncak memiliki korelasi yang lebih kuat dibandingkan supervisor terhadap komitmen organisasi. Perbaikan kinerja ini berguna untuk menjaga dan memperbaiki bisnis yang berfokus pada konsumen (Edgett dan Egan, 1995). Dengan demikian keterlibatan pimpinan KAP dapat meningkatkan kepuasan klien terhadap KAP yang dipilihnya.

6. Keterlibatan Komite Audit

Menon dan Williams (1994), komite audit diperlukan dalam suatu organisasi karena antara lain dikarenakan

terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan. Namun, hal ini dapat dicapai jika komite audit bekerja secara efektif. American Institute of CPA yang disadur oleh McMullen dan Raghunandan (1996) merekomendasikan perlunya peningkatan keefektifan komite audit untuk memperbaiki kualitas pelaporan keuangan.

Melibatkan komite audit dalam pelaksanaan audit dapat membantu auditor. Oleh karenanya, banyak KAP yang membantu kliennya dalam pembentukan komite audit (Menon dan Williams, 1994).

2.4. Pergantian Auditor

Penelitian Behn et al (1997) mencoba memasukan pergantian auditor sebagai variabel yang mempengaruhi kepuasan klien. Hasil penelitiannya adalah terdapat pengaruh yang signifikan antara pergantian auditor dengan kepuasan klien kantor akuntan publik. Demikian juga yang dilakukan oleh Deis & Giroux (1996) yang mencoba meneliti pengaruh pergantian auditor terhadap *audit fee*, *audit hours* dan kualitas audit. Hasil penelitian ini juga menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan antara pergantian auditor dengan kualitas audit yang ditampilkan suatu kantor akuntan publik.

Klien yang diaudit oleh kantor akuntan publik (KAP) baru mungkin akan merasa lebih puas bila dibandingkan dengan KAP yang lama. Atau sebaliknya klien yang diaudit oleh KAP baru tidak merasa puas dengan pelayanan yang diberikan dibandingkan dengan KAP lama. Ada banyak alasan yang menyebabkan klien berpindah KAP.

Pertama, salah satu alasan adanya kecenderungan perusahaan melakukan pergantian auditor karena mereka merasa kurang puas dengan pelayanan yang diberikan oleh KAP sebelumnya. Atau karena mereka menghadapi berbagai kendala sebelumnya.

Kedua, Craswell (1995) menyatakan bahwa ada ketidakpastian pada sebgain manajemen klien tentang kualitas pelayanan yang berikan oleh KAP. Hasilnya adanya dorongan yang kuat pada KAP untuk mengutamakan pelayanan pada klien yang baru didapatnya. Klien baru mungkin menerima perhatian khusus, dan klien baru tersebut menikmati perbedaan perhatian itu.

Ketiga, sebagaimana yang dikemukakan Simon&Francis (1988) bahwa auditor banyak yang menurunkan *fee* mereka untuk mendapatkan klien baru. Pada awal tahun, beberapa klien percaya bahwa mereka akan memperoleh keuntungan dari penurunan *fee* tersebut. Sehingga tingkat kepuasan mereka juga meningkat.

Keempat, suatu lembaga keuangan yang memberikan kredit dalam jumlah besar, kemungkinan menentukan syarat bahwa perusahaan yang menerima kredit perlu diperiksa oleh kantor akuntan publik. Pemberi kredit perlu diperiksa oleh kantor

menentukan auditor dengan cara memberikan preferensi tentang auditor yang dapat memeriksa perusahaan. Akibatnya, perusahaan kemungkinan enggan untuk menolak auditor yang menjadi preferensi pemberi kredit (Supriyono, 1987).

Kelima, lengkapnya paket jasa yang dapat diberikan oleh suatu kantor akuntan publik berbeda dengan kantor akuntan publik lainnya. Manajemen perusahaan selain memerlukan jasa audit, kemungkinan juga memerlukan berbagai macam jasa audit dari suatu kantor akuntan publik yang sama. Di lain pihak, suatu kantor akuntan yang dapat menawarkan berbagai jasa yang lebih lengkap biasanya lebih tanggap pada kebutuhan klien tersebut (Supriyono, 1987).

Keenam, nama baik suatu kantor akuntan publik sifatnya subyektif. Nama baik suatu kantor akuntan tergantung pada penilaian perusahaan yang menjadi kliennya dan para penerima atau pemakai jasa kantor akuntan publik tersebut. Tetapi nama baik suatu kantor akuntan dapat mempengaruhi suatu perusahaan untuk tetap mempertahankan kantor akuntan yang selama ini dia gunakan atau akan berpindah pada kantor akuntan lain yang mereka anggap mempunyai nama baik. Kemungkinan dapat terjadi, suatu perusahaan berpindah ke kantor akuntan lain karena menurut pendapatnya kantor akuntan yang dipakai perusahaan mempunyai nama yang kurang baik, meskipun mungkin audit *fee*-nya lebih murah. Perusahaan mungkin memutuskan untuk menggunakan kantor akuntan yang menurut dia mempunyai nama baik meskipun audit *fee*-nya lebih mahal (Supriyono, 1987).

2.5. Hipotesis

Berdasarkan permasalahan dan tinjauan literatur, hipotesis dinyatakan secara ringkas sebagai berikut:

- H1 : Terdapat pengaruh positif antara kualitas audit dengan kepuasan klien kantor akuntan publik.
- H2: Terdapat pengaruh positif antara pergantian auditor dengan kepuasan klien kantor akuntan publik.
- H3: Terdapat hubungan antara pergantian auditor dengan kualitas audit yang mempengaruhi kepuasan klien kantor akuntan publik.

III. Metode Penelitian

3.1. Definisi Operasional

Definisi operational variabel adalah definisi dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini dan menunjukkan cara pengukuran data dari masing-masing variabel tersebut.

1. Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan ciri atau sifat dari suatu jasa yang dapat berpengaruh pada kemampuannya untuk memberikan kebutuhan akan kepuasan klien. Item-item pertanyaan mengenai kualitas audit dalam penelitian ini menggunakan item pertanyaan Behn et al (1997) dengan skala interval (*Likert type scale*): 1= sangat tidak setuju, 2= tidak setuju, 3= netral, 4= setuju, 5=sangat setuju.

2. Pergantian Auditor

Pergantian auditor merupakan faktor-faktor yang mendorong klien untuk berpindah auditor. Item-item pertanyaan mengenai pergantian auditor dalam penelitian ini dikembangkan berdasarkan artikel Supriyono (1987) dengan menggunakan skala interval (*Likert type scale*): 1= sangat tidak setuju, 2= tidak setuju, 3= netral, 4= setuju, 5=sangat setuju.

3. Kepuasan Klien

Kepuasan klien merupakan evaluasi menyeluruh yang didasarkan kepada pengalaman membeli dan mengkonsumsi satu barang atau jasa di masa lampau. Item-item pertanyaan mengenai kepuasan klien dalam penelitian ini dikembangkan berdasarkan penelitian Taylor & Baker (1994) dengan menggunakan skala interval (*Likert type scale*): 1= sangat tidak puas, 2= tidak puas, 3= netral, 4= puas, 5=sangat puas.

3.2. Jenis dan Sumber Data

Data primer yang diperlukan dalam penelitian ini adalah data yang didapat dari jawaban para responden terhadap serangkaian pertanyaan yang diajukan oleh peneliti. Responden diwakili oleh Internal Audit pada perusahaan industri yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta.

Data sekunder dalam penelitian ini diperlukan untuk mengetahui jumlah seluruh perusahaan industri yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta.

3.3. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan industri yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta dan tercatat pada *Indonesian Capital Market Directory* 2000, yaitu sebanyak 28 perusahaan.

Sampel dalam penelitian ini, peneliti akan menentukan sampel dengan cara *purposive sampling* yaitu pemilihan kelompok subyek berdasarkan ciri-ciri atau sifat-sifat tertentu yang dipandang mempunyai hubungan yang erat dengan ciri-ciri atau sifat-sifat populasi sebelumnya. Adapun karakteristik subyek penelitian ini adalah seluruh perusahaan industri manufaktur yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta sebanyak 218 perusahaan (ICMD,2000).

Penentuan jumlah sampel ditentukan dengan menggunakan rumus berikut ini (Rao, 1996)

$$n = \frac{N}{1 + N (\text{moe})}$$

di mana

- n = jumlah sampel
- N = populasi
- Moe = *margin of error max*, yaitu tingkat kesalahan yang masih dapat ditoleransi

Berdasarkan data yang diperoleh, diketahui bahwa jumlah perusahaan yang berbadan hukum perseroan terbatas yang sudah *go public* dan *listed* di Bursa Efek Jakarta sebanyak 218 perusahaan (ICMD,2000). Maka jumlah sampel untuk penelitian ini dengan *margin of error* sebanyak 10% adalah:

$$n = \frac{281}{1 + 281 (0,1)}$$

$$n = 73,75 = 74$$

3.4. Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan dua macam kuesioner, yaitu:

- Kuesioner terbuka, yaitu kuesioner yang terdiri atas beberapa pertanyaan yang digunakan untuk mengetahui identitas perusahaan yang diteliti.
- Kuesioner tertutup, yaitu kuesioner yang terdiri dari serangkaian pertanyaan dan digunakan untuk mendapatkan data mengenai kualitas audit yang merupakan modifikasi dari angket yang dibuat Behn et al (1997) dan pergantian auditor yang berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Menurut Nunnally (1978) metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian harus tepat dan mempunyai dasar yang beralasan, artinya dapat mengumpulkan data sesuai dengan tujuan penelitian. Validitas adalah indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat diukur benar-benar mengukur apa yang perlu diukur atau dengan kata lain validitas menunjuk kepada ketepatan dan kecermatan alat ukur dalam melaksanakan fungsi pengukurannya.

Menurut Uma Sekaran (1992), yang dimaksud dengan reliabilitas adalah mengukur konsistensi suatu instrumen pengukuran dalam mengukur konsep yang hendak diukur. Sedangkan menurut Azwar (1997), reliabilitas adalah indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat ukur dapat menghasilkan pengukuran yang konsisten. Reliabilitas pada prinsipnya menunjukkan sejauh mana pengukuran itu dapat memberikan hasil yang relatif tidak berbeda bila dilakukan pengukuran kembali terhadap subyek yang sama.

Dalam penelitian ini disebarkan kuesioner sebanyak 281 kuesioner dikirim melalui pos (*mail survey*). Semua kuesioner yang disebarkan diharapkan kembali sebelum tanggal 28 Februari 2002. Tetapi ternyata hanya 96 responden yang mengembalikan kuesioner dengan memperpanjang kembali masa pengumpulan data. Peneliti mengirim ulang kembali kuesioner kepada beberapa responden. Akibat perpanjangan masa pengumpulan data masa penelitian menjadi sangat panjang.

Pengiriman kuesioner dilakukan secara gabungan yaitu melalui pos. Kuesioner terbagi atas 3 (tiga) bagian pokok yaitu instrumen pertama menanyakan kualitas audit, bagian kedua menanyakan pergantian auditor, bagian ketiga menanyakan kepuasan klien KAP.

3.5. Teknik Analisis

Statistik deskriptif

Statistik deskriptif dimaksudkan untuk memberikan deskripsi variabel penelitian meliputi statistik rerata, deviasi standar dan kisaran skor jawaban responden.

Uji kualitas data (Instrumen)

Dimaksudkan untuk mengetahui keandalan (reabilitas) dan validitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen pengukur variabel penelitian ini. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Ada dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reabilitas dan validitas data, yaitu: (1) menguji konsistensi internal dengan koefisien (*Cronbach*) α , (2) uji validitas pengukuran dengan menggunakan *factor analysis* dengan *Kaiser Meyer Olkin Measure of Adequacy* (Kaiser's MSA). Testing keandalan *cronbach alpha* yang akan menunjukkan adanya konsistensi antar pertanyaan dan sub-bagian kelompok pertanyaan. Uji validitas menandakan keandalan dari sebuah penelitian dengan metode survei, bisa diketahui melalui testing validitas dari kuesioner dan hasil dari jawaban yang diperoleh dari responden.

Uji Regresi

Metode statistik yang digunakan untuk hipotesis adalah regresi berganda (*multiple regression*). Analisis regresi berganda digunakan dengan alasan bahwa metode ini dapat digunakan sebagai model prediksi terhadap satu variabel dependen dengan beberapa variabel independen.

Model analisis adalah sebagai berikut.

$$\begin{aligned} Y &= \alpha + \beta_1 X_1 + e && \text{..... (Persamaan 1)} \\ Y &= \alpha + \beta_2 X_2 + e && \text{..... (Persamaan 2)} \\ Y &= \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e && \text{..... (Persamaan 3)} \\ Y &= \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1 X_2 + e && \text{..... (Persamaan 4)} \end{aligned}$$

Model Pengujian Hipotesis Dalam hal ini

$$\begin{aligned} Y &= \text{Kepuasan Klien KAP} \\ X_1 &= \text{Kualitas Audit} \\ X_2 &= \text{Pergantian Auditor} \end{aligned}$$

Kepuasan klien KAP merupakan variabel dependen yang dalam penelitian ini dipengaruhi variabel-variabel independen, yaitu kualitas audit, pergantian auditor. Hasil regresi selanjutnya diinterpretasikan dengan ketentuan sebagai berikut: Jika koefisien B_1 positif signifikan, maka hasil penelitian ini mendukung H_1 yang menyatakan bahwa ada pengaruh positif antara kualitas audit dengan kepuasan klien kantor akuntan publik yang artinya semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan oleh

kantor akuntan publik, semakin tinggi kepuasan klien kantor akuntan publik. Demikian pula, jika koefisien B2 positif dan signifikan, maka hasil penelitian ini mendukung H2. Jika koefisien korelasi X1 dan X2 lebih besar dari *critical value* maka hasil penelitian ini mendukung H3 dimana ada hubungan positif antara pergantian auditor dengan kualitas audit yang mempengaruhi kepuasan klien kantor akuntan publik.

IV. Analisis Data

4.1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dimaksudkan untuk memberikan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian yang meliputi statistik rerata, deviasi standar dan kisaran skor jawaban responden.

Tabel 1
Statistik Deskriptif Data Mentah Variabel Kualitas Audit

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	96	3	5	4,25	.5026
X2	96	3	5	3,96	.6400
X3	96	2	5	3,56	.7513
X4	96	3	5	4,21	.5468
X5	96	2	5	3,28	.9143
X6	96	1	5	3,21	.9314
Valid N	96				

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 1 di atas menunjukkan statistik deskriptif data mentah untuk variabel kualitas audit. Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jawaban untuk setiap item pertanyaan kualitas audit secara rata-rata (*mean*) lebih besar atau sama dengan 3, dengan kata lain responden setuju dengan semua atribut kualitas audit yang diajukan dalam kuesioner penelitian ini.

Tabel 2
Statistik Deskriptif Data Mentah Variabel Pergantian Auditor

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X7	96	2	5	3,81	.8119
X8	96	2	5	3,84	.7991
X9	96	1	4	2,75	.8335
X10	96	1	4	2,78	.7841
X11	96	1	5	3,00	.9403
X12	96	2	5	3,68	.9874

Tabel 2 di atas menunjukkan statistik deskriptif data mentah untuk variabel pergantian auditor. Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jawaban untuk item pertanyaan pergantian auditor X7, X8, X11, X12 secara rata-rata (*mean*) lebih besar atau sama dengan 3, sedangkan untuk X9 dan X10 mean lebih kecil atau kurang dari 3. Responden setuju dengan semua atribut pergantian auditor yang diajukan dalam kuesioner penelitian ini untuk X7, X8, X11, X12.

Tabel 3
Statistik Deskriptif Data Mentah Variabel Kepuasan Klien

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X13	96	2	5	3,71	.6275
X14	96	2	5	3,71	.6759
X15	96	2	5	3,46	.8329
X16	96	2	5	3,59	.7891
Valid N	96				

Sumber : Data primer yang diolah

Tabel 3 di atas menunjukkan statistik deskriptif data mentah untuk variabel kepuasan klien. Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jawaban untuk setiap item pertanyaan kepuasan klien secara rata-rata (*mean*) lebih besar atau sama dengan 3, dengan kata lain responden puas dengan semua atribut kepuasan klien yang diajukan dalam kuesioner penelitian ini.

4.2. Uji kualitas data (Instrumen)

Uji Reabilitas dan Validitas data

Sebelum penelitian ini dilakukan, peneliti terlebih dahulu melakukan uji validitas dan reabilitas data untuk menguji konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Peneliti melakukan *pre test* terhadap 30 responden perusahaan yang berbadan hukum perseroan terbatas sudah diaudit oleh kantor akuntan publik di Surabaya. Hasil dari pengujian reliabilitas dan validitas pada Tabel 4, menunjukkan bahwa instrumen yang digunakan cukup andal (*reliable*) dan sah (*valid*), karena nilai *Cronbach alpha* dapat dikatakan *reliable* apabila nilai *Cronbach alpha* besarnya lebih dari 0,5 (Nunnally, 1978).

Tabel 4
Hasil Pengujian Reabilitas dan Validitas Instrumen

Variabel	Cronbach Alpha	Kaiser's MSA
Kualitas Audit	.7201	.709
Pergantian Auditor	.8717	.813
Kepuasan Klien	.8682	.709

Sumber : Data primer yang diolah

4.3. Uji Statistik

Penggunaan model regresi berganda (*multiple regression*) dalam penelitian ini peneliti terlebih dahulu melakukan uji asumsi klasik untuk menguji kelayakan model yang digunakan yaitu meliputi: (1) uji normalitas (2) uji multikolinieritas (3) uji heteroskedastisitas (4) uji autokorelasi.

Uji Normalitas

Data dalam penelitian ini ternyata memiliki distribusi normal dalam lampiran terlihat pada Normal P-P Plot yaitu data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal dan normalitas data juga ditunjukkan oleh penyebaran titik-titik di sekitar diagonal maka model regresi berganda dalam penelitian ini layak dipakai untuk memprediksi variabel kualitas audit dan pergantian auditor terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik.

Uji Multikolinieritas

Multikolinieritas ternyata tidak terbukti dalam penelitian ini ditunjukkan oleh besaran VIF (*Varian Inflation Factor*) dan tolerance mendekati angka 1 (satu).

Tabel 5
Multikolinieritas

	Tolerance	VIF
Kualitas Audit	0.926	1.080
Pergantian Auditor	0.926	1.080

Sumber: Data primer yang diolah

Uji Heteroskedastisitas

Model regresi layak digunakan apabila tidak terdapat heteroskedastisitas. Tujuan uji tersebut yaitu menguji apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual dari satu pengamatan ke pengamatan lain. Dalam penelitian ini terbukti tidak terdapat heteroskedastisitas hal tersebut ditunjukkan pada *Scatterplot* yang terlampir tidak terdapat pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk suatu pola tertentu yang teratur.

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada

periode $t-1$ (sebelumnya). Model regresi yang baik harus bebas dari autokorelasi di mana angka D-W (Durbin-Watson) berada di antara -2 sampai +2.

Data yang digunakan dalam penelitian merupakan data ordinal maka dalam pengujian autokorelasi atau penelitian ini diabaikan karena uji autokorelasi dapat dilakukan apabila data yang digunakan adalah data *time series*. Berdasarkan uji asumsi klasik yang telah dilakukan dan terbukti data terdistribusi normal, tidak ditemukan adanya multikolinieritas, heteroskedastisitas maka pengujian ke tahap berikutnya dapat dilakukan.

4.4. Uji Regresi

Hasil analisis regresi Tabel 6 angka r sebesar 0,402 menunjukkan kuat hubungan antara variabel kepuasan klien kantor akuntan publik dengan dua variabel independen pergantian auditor, kualitas audit. R kuadrat (Koefisien Determinasi) sebesar 16,2% variasi dari kepuasan klien dapat dijelaskan oleh variasi dua variabel pergantian auditor dan kualitas audit. $F = 8,981$ dengan signifikansi p kurang dari 0,05 menunjukkan bahwa model regresi bisa dipakai untuk memprediksi kepuasan klien, atau dapat dikatakan bahwa variabel pergantian auditor dan kualitas audit secara bersama-sama berpengaruh pada kepuasan klien kantor akuntan publik. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa ada hubungan signifikan antara variabel kepuasan klien dengan variabel prediktornya (pergantian auditor dan kualitas audit).

Tabel 6
Hasil Analisis Regresi

Variabel	Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas
Konstanta	5,376	2,467	2,179	0,032
Pergantian Auditor	0,338	0,089	3,817	0,000
Kualitas Audit	7,668E-02	0,105	0,734	0,465
$R = .402$; R kuadrat = . 162; $F = 8.981$; Sig $F = .000$				

Sumber : Data primer yang diolah

4.5. Uji Hipotesis

Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik

Hipotesis 1 menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara kualitas auditor terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik artinya semakin tinggi kualitas audit semakin tinggi pula kepuasan klien kantor akuntan publik. Hasil analisis regresi menunjukkan koefisien positif dengan tingkat signifikansi kurang dari 0,05 artinya

kualitas audit mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik, dengan demikian hipotesis 1 diterima.

Pengaruh Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik

Hipotesis 2 menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara pergantian auditor dengan kepuasan klien kantor akuntan publik artinya semakin tinggi kualitas audit semakin tinggi pula kepuasan klien kantor akuntan publik. Hasil analisis regresi menunjukkan koefisien positif sebesar 0,338 dengan tingkat signifikansi kurang dari 0,05 artinya kualitas audit mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik, dengan demikian hipotesis 2 diterima.

Korelasi Pergantian Auditor dengan Kualitas Audit

Hipotesa 3 menyatakan ada hubungan antara pergantian auditor dan kualitas audit yang akan mempengaruhi kepuasan klien kantor akuntan publik. Hasil uji asumsi klasik yang dilakukan terbukti tidak terdapat multikolinieritas maka variabel independen pergantian auditor dan kualitas audit terbukti tidak ada hubungan atau korelasi. Artinya masing-masing variabel independen pergantian auditor dan kualitas audit berdiri sendiri dalam mempengaruhi kepuasan klien kantor akuntan publik. Hal ini dapat dibuktikan dengan nilai VIF dan *tolerance* pada Tabel 4.3.2 mendekati 1 dengan demikian hipotesa 3 tidak dapat dibuktikan atau ditolak.

V. Simpulan

Dalam penelitian ini terbukti bahwa kualitas audit terbentuk dari pengalaman audit, pemahaman pada industri klien, respon atas kebutuhan klien, standar umum, keterlibatan pimpinan kantor akuntan publik, dan keterlibatan dewan direksi. Hal ini dapat dilihat dari tingkat validitas yang diuji dengan *Kaiser's MSA* pada variabel kualitas audit sebesar 0,709 sehingga dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan indikator-indikator yang membentuk variabel kualitas audit berpengaruh terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik dapat diterima oleh responden.

Penelitian ini juga membuktikan bahwa pergantian auditor dibentuk dari ketidakpuasan dengan pelayanan KAP, ketidakpastian dengan pelayanan KAP, penurunan *fee*, lengkapnya paket jasa yang ditawarkan KAP dan nama baik KAP. Hal ini dapat dilihat dari tingkat validitas yang diuji dengan *Kaiser's MSA* pada variabel pergantian auditor sebesar 0,813 sehingga dapat disimpulkan bahwa secara

berpengaruh terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik dapat diterima oleh responden.

Penelitian ini juga membuktikan bahwa antara variabel kualitas audit dan pergantian auditor sebagai variabel independen tidak memiliki hubungan timbal balik yang berpengaruh terhadap kepuasan kantor akuntan publik. Artinya semakin rendahnya kualitas audit tidak mengakibatkan klien KAP berpindah auditor.

Implikasi

Untuk mencapai keunggulan bersaing KAP perlu adanya peningkatan hubungan kerja dengan pihak klien, maka dari hasil penelitian ini disarankan perlu diciptakannya tim audit yang solid dan berpengalaman, sikap independensi yang perlu harus tetap dijaga sehingga tim audit tidak mudah dipengaruhi, keterlibatan pimpinan KAP berupa review terhadap hasil kerja tim auditnya akan memberikan kepuasan tinggi bagi klien.

Keterbatasan

Adanya respon bias menyebabkan jawaban dari responden dalam penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan bagi keseluruhan populasi penelitian.

Masalah independensi belum dibahas dalam penelitian ini. Independensi dapat juga menjadi salah satu indikator dari kualitas audit. Oleh karenanya, diharapkan penelitian mendatang dapat menemukan variabel-variabel lain bagi kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik.

Penambahan indikator lain bagi kepuasan klien kantor akuntan publik, karena hasil penelitian ini variabel kualitas audit, pergantian auditor hanya berpengaruh kecil terhadap kepuasan klien kantor akuntan publik.

Daftar Kepustakaan:

- Aldhizer III, G.R., Miller J.R., and Moraglio J.F. (1995). Common Attributes of Quality Audits, *Journal of Accountancy*, January.
- Behn, B.K., Carcello, J.V., Hermanson D.R., Hermanson, R.H. (1997). The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms, *Accounting Horizons*, Vol. 11, No. 4, pp. 31-41.

- Brouwman, Marinus J. and Wray E. Bradley (1997). Judgment and Decision Making, Part II : Expertise, Consensus, and Accuracy, in Vicky Arnold and Steven G. Sutton, *Behavioral Accounting Research*, AAA.
- Borthick, A. Faye and HP. Roth (1994). Accounting for Time: Reengineering Business Processes to Improve Responsiveness, in S. mark Young (1997), *Reading in Management Accounting*, 2nd ed., Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Cronin, J.J. & Taylor, S. A. (1992). Measuring Service Quality : a Reexamination and Extension, *Journal of Marketing*, vol.56.
- Carcello, J.V. , R. H. Hermanson, and N.T. McGrath (1992). Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement Users, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Spring.
- Ho, Joanna L. And Robert G. May (1993). Auditor's Causal Probability Judgements in Analitical Produres for Audit Planning, *Behavioral Reasearch in Accounting*, Vol.5.
- Johnson, M.D. and C. Fornell (1991). A Framework for Comparing Customer Satisfaction Across Individuals and Products Categories, *Journal of Economic Psychology*, Vol.12.
- Johnson, Eric N. (1994). Auditor Memory for Audit Evidence : Effects of Group Assistance, Time Delay, and Memory Task, *Auditing : A Journal for Practice and Theory*, (Spring), vol.13, No.1.
- Libby, Robert and Ken T. Trotman (1993). The Review Process As A Control For Differential Recal of Evidence in Auditor Judgements, *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 18 No.6
- Leclecr, France, Bernd H. Schmitt, and Laurette Dubem (1995). Waiting Time and Decisions Making : Is Time Like Money?, *Journal of Consumer Research*, vol.22.
- Mowen, J.C. (1995). *Consumer Behaviour*, (Fourth dd), Prentice Hall Inc, New Jersey
- Mock, T.J., and M. Samet (1982). *A Multi-Attribute model for Audit Evaluation*, In Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium.
- Marcon, Helen Ramanauskas (1989). Behavioral Aspects of Decision Making and

- Mahon, James J. (1982). *The Marketing of Professional Accounting Services*, 2nd ed., John Wiley & Sons, Canada.
- Menon, Krishnagopal and Joanne Deahl Williams (1994). The Use of Audit Committees for Monitoring, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol.13.
- McMullence, Dorothy A. and K. Raghunandan (1996) Enhancing Audit Committee Effectiveness, *Journal of Accountancy*, (August).
- Nunnally, Jum c. (1978). *Psychometric Theory*, Second Edition, McGraw-Hill, New Delhi.
- Parasuraman, in Glynn, William J and James G. Barnes (1996). *Understanding Services Management*, John Wiley & Son Ltd., England.
- Rao, Purba (1996), Measuring Consumer Perceptions Through Factor Analysis, *The Asian Manager*, Feb-March.
- Schoeder, M.S. ,I. Salomon, and D.W. Vickrey (1986) Audit Wuality: The Perception of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners, *Auditing: A Journal of Practise & Theory*, Sping.
- Siegel, G. (1989). Looking At The Firm Through Client's Eyes, *Journal of Accountancy*, March.
- Taylor, S. A. , and T.T Baker (1994). An Assessment of the Relationship between Service Quality and Customer Satisfaction in the Formation of Consumer's Purchase Intentions, *Journal of Retailing*.
- Tubbs, Richard M. (1992). The Effect of Experience on The Auditor's Organization and Amount of Knowledge, *The Accounting Review*, (October), vol.67, no.4.
- f. Emile (1997). *Auditing Today*, 6th ed.. Prentice Hall Europe. London.
- Wolk, Carel M. and Charles W. Wootton (1997), Handling the Small Public Audit Client, *Journal of Accountancy*, (May).
- Yi. Y. (1989), A Critical Review of Customer Satisfaction, in Zeithami V.A. (Eds), *Review of Marketing*, American Marketing Association, Chicago, IL.

Buku 1

Ilyadi
Universitas Gadjah Mada

Edisi 6

Auditing

Penerbit
Salemba Empat

DEFINISI AUDITING

Secara umum auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Definisi auditing secara umum tersebut memiliki unsur-unsur penting yang diuraikan berikut ini.

Suatu proses sistematis. Auditing merupakan suatu proses sistematis, yaitu berupa suatu rangkaian langkah atau prosedur yang logis, berangka dan terorganisasi. Auditing dilaksanakan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi, dan bertujuan.

Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif. Proses sistematis tersebut ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha, serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut. Sebagai contoh, suatu badan usaha membuat suatu pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi yang disajikan dalam laporan keuangan dan auditor melakukan audit atas pernyataan yang dibuat oleh badan usaha tersebut. Dalam auditnya, auditor tersebut melakukan proses sistematis untuk memperoleh bukti-bukti yang menjadi dasar pernyataan yang disajikan oleh badan usaha tersebut dalam laporan keuangannya, dan mengevaluasinya secara objektif, tidak memihak, baik kepada pemberi kerja (manajemen) maupun kepada pihak ketiga (pemakai hasil audit).

Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi. Yang dimaksud dengan pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi di sini adalah hasil proses akuntansi. Akuntansi merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran, dan penyampaian informasi ekonomi yang dinyatakan dalam satuan uang. Proses akuntansi ini menghasilkan suatu pernyataan yang disajikan dalam laporan keuangan, yang umumnya terdiri dari empat laporan keuangan pokok: neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Laporan keuangan dapat pula berupa laporan biaya pusat pertanggungjawaban tertentu dalam perusahaan.

Menetapkan tingkat kesesuaian. Pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasikan, kemungkinan pula bersifat kualitatif. Misalnya, auditing ditujukan untuk menilai pelaksanaan anggaran biaya produksi. Menurut anggaran, biaya produksi untuk tahun 20X1 diperkirakan sebesar Rp10.000.000. Realisasi biaya produksi untuk tahun tersebut misalnya sebesar Rp12.000.000. Auditing dapat ditujukan terhadap realisasi biaya produksi tersebut, untuk dibandingkan dengan kriterianya, yaitu biaya produksi yang dianggarkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan (dalam hal ini realisasi biaya

produksi sebesar Rp12.000.000) dengan kriteria (dalam hal ini anggaran biaya produksi sebesar Rp10.000.000) dapat dinyatakan secara kuantitatif, yaitu dengan cara membuat pernyataan bahwa realisasi biaya produksi menyimpang Rp2.000.000 atau 20% di atas anggarannya. Audit yang dilukiskan dalam contoh di atas umumnya dilaksanakan oleh auditor intern, yaitu auditor yang bekerja dalam suatu perusahaan sebagai pelaksana fungsi auditing intern (*internal auditing*). Auditing yang dilaksanakan oleh auditor independen menggunakan pernyataan yang bersifat kualitatif dalam menyatakan kesesuaian antara kriteria dengan pernyataan yang dihasilkan oleh proses akuntansi. Sebagai contoh, auditor independen memberikan pernyataan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh suatu perusahaan adalah wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

Kriteria yang telah ditetapkan. Kriteria atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan (yang berupa hasil proses akuntansi) dapat berupa:

- a. Peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan legislatif
- b. Anggaran atau ukuran prestasi lain yang ditetapkan oleh manajemen
- c. Prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia (*generally accepted accounting principles*)

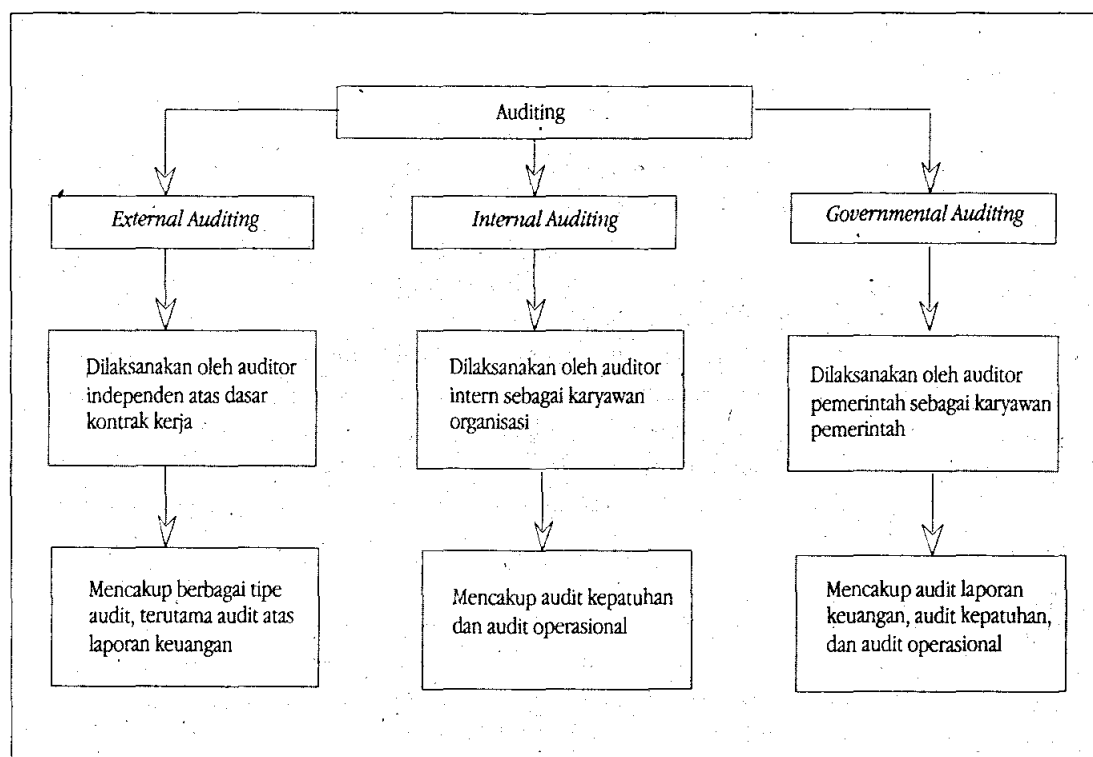
Umumnya, auditor yang bekerja di instansi pajak, di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menggunakan kriteria undang-undang (merupakan produk badan legislatif negara), prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia, atau peraturan-peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah dalam melaksanakan audit atas laporan pertanggungjawaban keuangan instansi pemerintah, perusahaan swasta, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), dan Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), serta proyek pemerintah. Auditor yang bekerja sebagai auditor intern di suatu perusahaan menggunakan kriteria anggaran atau tolak ukur kinerja lain dalam melaksanakan auditnya. Auditor independen menggunakan kriteria prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia dalam menilai laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan.

Penyampaian hasil. Penyampaian hasil auditing sering disebut dengan atestasi (*attestation*). Penyampaian hasil ini dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit (*audit report*). Atestasi dalam bentuk laporan tertulis ini dapat menaikkan atau menurunkan tingkat kepercayaan pemakai informasi keuangan atas asersi yang dibuat oleh pihak yang diaudit. Misalnya, jika auditor independen menyatakan bahwa laporan keuangan auditan adalah wajar, maka pemakai laporan keuangan tersebut akan mempercayai informasi yang tercantum dalam laporan tersebut. Sebaliknya, jika auditor independen menyatakan bahwa laporan keuangan auditan tidak wajar, maka kepercayaan pemakai laporan keuangan atas laporan tersebut akan sangat berkurang atau hilang.

Pemakai yang berkepentingan. Dalam dunia bisnis, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai informasi keuangan seperti: pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor dan kreditur, organisasi buruh, dan kantor pelayanan pajak.

Tipe Auditor

Orang atau kelompok orang yang melaksanakan audit dapat dikelompokkan menjadi tiga golongan: auditor independen, auditor pemerintah, dan auditor intern. Gambar 1.5 melukiskan berbagai tipe auditor dan pekerjaan profesional mereka.



Gambar 1.5 Tipe Auditing, Auditor, dan Pekerjaan Mereka

Auditor Independen

Dalam uraian di atas sudah beberapa kali disebutkan tipe auditor independen ini. Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditur, investor, calon kreditur, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi pajak). Gambar 1.1 melukiskan kedudukan profesi auditor independen dalam hubungannya dengan pembuat asersi (kliennya) dan pemakai informasi keuangan.

Untuk berpraktik sebagai auditor independen, seseorang harus memenuhi persyaratan pendidikan dan pengalaman kerja tertentu. Auditor independen harus telah lulus dari jurusan akuntansi fakultas ekonomi atau mempunyai ijazah yang disamakan, telah mendapat gelar akuntan dari Panitia Ahli Pertimbangan Persamaan Ijazah Akuntan, dan mendapat izin praktik dari Menteri Keuangan.

Profesi auditor independen ini mempunyai ciri yang berbeda dengan profesi lain (seperti profesi dokter dan pengacara). Profesi dokter dan pengacara dalam menjalankan keahliannya memperoleh honorarium dari kliennya, dan mereka berpihak kepada kliennya. Profesi auditor independen memperoleh honorarium dari kliennya dalam menjalankan keahliannya, namun auditor independen harus independen, tidak memihak kepada kliennya. Pihak yang memanfaatkan jasa auditor independen terutama adalah pihak selain kliennya. Oleh karena itu, independensi auditor dalam melaksanakan keahliannya merupakan hal yang pokok, meskipun auditor tersebut dibayar oleh kliennya karena jasa yang diberikannya tersebut.

Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)⁶ dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), serta instansi pajak. BPKP adalah instansi pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden Republik Indonesia dalam bidang pengawasan keuangan dan pembangunan yang dilaksanakan oleh pemerintah. Auditor yang bekerja di BPKP mempunyai tugas pokok melaksanakan audit atas laporan keuangan instansi pemerintahan, proyek-proyek pemerintah, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), proyek pemerintah, dan perusahaan-perusahaan swasta yang pemerintah mempunyai penyertaan modal yang besar di dalamnya.

BPK adalah lembaga tinggi negara yang tugasnya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan Presiden RI dan aparat di bawahnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Instansi pajak adalah unit organisasi di bawah Departemen Keuangan yang tugas pokoknya adalah mengumpulkan beberapa jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah. Tugas pokok auditor yang bekerja di instansi pajak adalah mengaudit pertanggungjawaban keuangan masyarakat wajib pajak kepada pemerintah dengan tujuan untuk memverifikasi apakah kewajiban pajak telah dihitung oleh wajib pajak sesuai dengan ketentuan yang tercantum dalam undang-undang pajak yang berlaku. Gambar 1.6 dan 1.7 melukiskan kedudukan profesi auditor pemerintah dalam lembaga pemerintah di negara Indonesia.

Auditor Intern

Auditor intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.

⁶ Pada waktu buku ini ditulis, BPKP sedang dipertimbangkan untuk diubah menjadi Badan Audit Pemerintah (BAP) yang berfungsi sebagai auditor intern pemerintah.

Auditing

(P eng a u d i t a n)

Al. Haryono Jusup

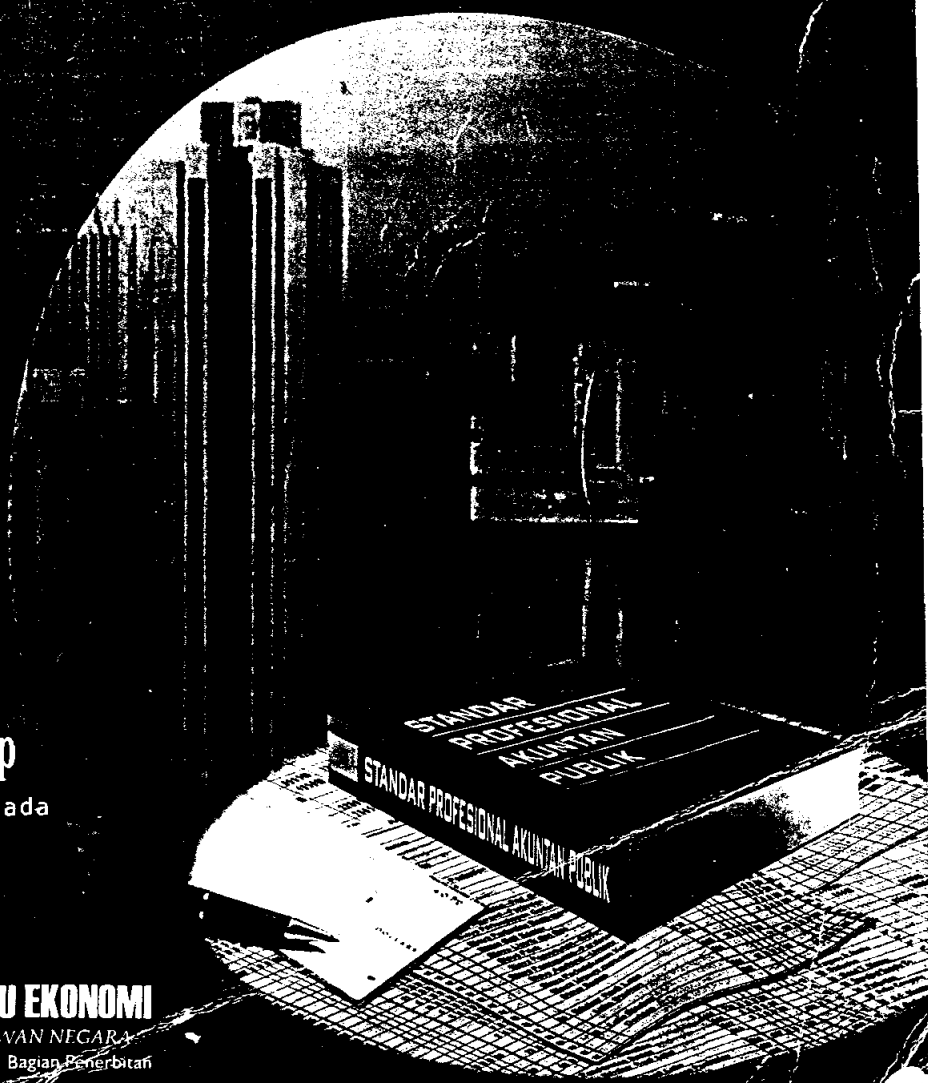
Universitas Gadjah Mada



SEKOLAH TINGGI ILMU EKONOMI

YAYASAN KELUARGA PAHLAWAN NEGARA

Bagian Penerbitan



keseksamaan profesional, dan kepentingan untuk melayani publik. Anggota diharapkan untuk memberikan jasa berkualitas, mengenakan imbalan jasa yang pantas, serta menawarkan berbagai jasa, semuanya dilakukan dengan tingkat profesionalisme yang konsisten dengan Prinsip Etika Profesi ini.

05. Semua anggota mengikat dirinya untuk menghormati kepercayaan publik. Atas kepercayaan yang diberikan publik kepadanya, anggota harus secara terus menerus menunjukkan dedikasi mereka untuk mencapai profesionalisme yang tinggi.
06. Tanggungjawab seorang akuntan tidak semata-mata untuk memenuhi kebutuhan klien individual atau pemberi kerja. Dalam melaksanakan tugasnya, seorang akuntan harus mengikuti standar profesi yang dititikberatkan pada kepentingan publik, misalnya:
 - auditor independen membantu memelihara integritas dan efisiensi dari laporan keuangan yang disajikan kepada lembaga keuangan untuk mendukung pemberian pinjaman dan kepada pemegang saham untuk memperoleh modal;
 - eksekutif keuangan bekerja di berbagai bidang akuntansi manajemen dalam organisasi dan memberikan kontribusi terhadap efisiensi dan efektivitas dari penggunaan sumber daya organisasi;
 - auditor intern memberikan keyakinan tentang sistem pengendalian internal yang baik untuk meningkatkan keandalan informasi keuangan dari pemberi kerja kepada pihak luar;
 - ahli pajak membantu membangun kepercayaan dan efisiensi serta penerapan yang adil dari sistem pajak; dan
 - konsultan manajemen mempunyai tanggungjawab terhadap kepentingan umum dalam membantu pembuatan keputusan manajemen yang baik.

INTEGRITAS

Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggungjawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

01. Integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan (*benchmark*) bagi anggota dalam menguji semua keputusan yang diambilnya.

02. Integritas dan b...
Pelaya...
pribadi...
perbe...
penia...

03. Integritas terdapat yang l...
denga...
berint...
dirinya...
jiwa st...

04. Integritas dan ke...

OBYEKTIVITAS

Setiap...
bent...

01. Obyektivitas diberikan tidak bebas...

02. Anggota menur...
praktik...
manaje...
bawah...
dan ma...
mendic...
jasa da...
memel...

03. Dalam...
dengar...
cukup...

Integritas mengharuskan seorang anggota untuk, antara lain, bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa. Pelayanan dan kepercayaan publik tidak boleh dikalahkan oleh keuntungan pribadi. Integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan atau peniadaan prinsip.

Integritas diukur dalam bentuk apa yang benar dan adil. Dalam hal tidak terdapat aturan, standar, panduan khusus atau dalam menghadapi pendapat yang bertentangan, anggota harus menguji keputusan atau perbuatannya dengan bertanya apakah anggota telah melakukan apa yang seorang berintegritas akan lakukan dan apakah anggota telah menjaga integritas dirinya. Integritas mengharuskan anggota untuk menaati baik bentuk maupun jiwa standar teknis dan etika.

Integritas juga mengharuskan anggota untuk mengikuti prinsip obyektivitas dan kehati-hatian profesional.

OBJEKTIVITAS

Setiap anggota harus menjaga obyektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

Obyektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan anggota. Prinsip obyektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada di bawah pengaruh pihak lain.

Anggota bekerja dalam berbagai kapasitas yang berbeda dan harus menunjukkan obyektivitas mereka dalam berbagai situasi. Anggota dalam praktik publik memberikan jasa attestasi, perpajakan, serta konsultasi manajemen. Anggota yang lain menyiapkan laporan keuangan sebagai seorang bawahan, melakukan jasa audit internal dan bekerja dalam kapasitas keuangan dan manajemennya di industri, pendidikan, dan pemerintahan. Mereka juga mendidik dan melatih orang-orang yang ingin masuk ke dalam profesi. Apapun jasa dan kapasitasnya, anggota harus melindungi integritas pekerjaannya dan memelihara obyektivitas.

Dalam menghadapi situasi dan praktik yang secara spesifik berhubungan dengan aturan etika sehubungan dengan obyektivitas, pertimbangan yang cukup harus diberikan terhadap faktor-faktor berikut:

Ikatan Akuntan Indonesia – Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP) adalah wadah organisasi para akuntan Indonesia yang menjalankan profesi sebagai akuntan publik atau bekerja di Kantor Akuntan Publik.

Anggota adalah semua anggota IAI-KAP.

Anggota Kantor Akuntan Publik (anggota KAP) adalah anggota IAI-KAP dan staf profesional (baik yang anggota IAI-KAP maupun yang bukan anggota IAI-KAP) yang bekerja pada satu KAP.

Akuntan Publik adalah akuntan yang memiliki ijin dari Menteri Keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik.

Praktik Akuntan Publik adalah pemberian jasa profesional kepada klien yang dilakukan oleh IAI-KAP yang dapat berupa jasa audit, jasa attestasi, jasa akuntansi dan review, perpajakan, perencanaan keuangan perorangan, jasa pendukung litigasi dan jasa lainnya yang diatur dalam standar profesional akuntan publik.

Isi lengkap Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik adalah sebagai berikut:

100 INDEPENDENSI, INTEGRITAS DAN OBYEKTIVITAS

101 **Independensi**

Dalam menjalankan tugasnya anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in facts*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).



102 **Integritas dan Obyektivitas**

Dalam menjalankan tugasnya anggota KAP harus mempertahankan integritas dan obyektivitas, harus bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material (*material misstatement*) yang diketahuinya atau mengalihkan (mensubordinasikan) pertimbangannya kepada pihak lain.

